

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS**

**COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO**

**RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO**

**METODOLOGIA COSO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLO  
INTERNO NUMA AUTARQUIA:  
ESTUDO DE CASO DESENVOLVIDO NA CÂMARA MUNICIPAL DO  
TARRAFAL DE SÃO NICOLAU**

**Rony Cleiton Cabral Dias Furtado**

**Mindelo, 2014**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS**

**COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO**

**RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO**

**METODOLOGIA COSO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLO  
INTERNO NUMA AUTARQUIA:  
ESTUDO DE CASO DESENVOLVIDO NA CÂMARA MUNICIPAL DO  
TARRAFAL DE SÃO NICOLAU**

Trabalho realizado no Instituto Superior de  
Ciências Económicas e Empresariais, como  
requisito parcial para obtenção do Grau de  
Licenciatura em Contabilidade e Administração.

Rony Cleiton Cabral Dias Furtado

Orientador: Prof. Dr. Danilo Almeida

**Mindelo, 2014**

## **DEDICATÓRIA**

*Aos meus pais, Lúdia e Amadeu e meus irmãos,*

*Pelo incentivo e dedicação,*

*Com todo o amor.*

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro de tudo agradecer a Deus, sem o qual eu não seria nada, pois é Nele que em horas de aflição, angustia e dor procuro conforto e sabedoria.

Agradeço aos meus pais, especialmente à minha mãe, pelo amor, apoio moral, emocional e financeiro e a todos os meus irmãos pela ajuda concedida, incentivo e encorajamento para vencer os obstáculos.

Ao meu orientador, Prof. Danilo Almeida, um especial agradecimentos por prontamente ter aceitado o convite de me acompanhar nessa longa jornada, pela paciência e compreensão. Sou-lhe imensamente grato.

Ao Dr. José Freitas de Brito, Presidente da CMTSN, pela oportunidade gentilmente cedida para ali realizar o meu estudo de caso.

Ao Secretário Municipal, Alexandro Lima, um especial agradecimento pela disponibilidade e prontidão com que sempre me recebeu.

A todos os elementos da CMTSN que de uma forma ou de outra contribuíram para a materialização deste trabalho e por todo o auxílio prestado os meus agradecimentos.

Ao Nelson Miranda consultor da PricewaterhouseCoopers pela valiosa ajuda no fornecimento de material e explicações que muito me ajudaram. Meus agradecimentos.

Aos meus colegas de curso, companheiros e amigos pelo constante apoio durante todo esses anos.

Uma palavra de apreço a todos os Professores que ministraram o Curso de Contabilidade e Administração contribuindo, assim, para o enriquecimento dos meus conhecimentos.

Gostaria, também, de deixar meu apreço e agradecimento pela simpatia com que todos dos funcionários do ISCEE me trataram ao longo desses anos que ai estudei.

E a tantos outros que me ajudaram neste processo. Meus agradecimentos.

A todos o meu obrigado. Bem hajam.

*“Nenhum vento sopra a favor de quem  
não sabe para onde ir”*

***Lucius Annaeus Seneca***

## RESUMO

As entidades públicas ou privadas por reunirem condições de criar emprego e garantir o bem-estar de todos, já constituem por si só uma força motora do desenvolvimento de uma sociedade. Sendo assim elas devem ser bem administradas, tendo como parâmetro os mecanismos do Controlo Interno. O controlo interno é entendido como sendo um plano de uma organização e um conjunto de processos, constituídos de sistemas, métodos e regras específicas, adotadas pelas organizações de modo a proteger o seu património, atualmente aprimorado com o desenvolvimento das tecnologias de informação, atribuindo assim maior confiabilidade aos seus resultados. Assim sendo, este trabalho tem como objetivo procurar entender como pode ser implementado a metodologia COSO numa autarquia enquanto um instrumento de controlo interno de modo a contribuir na averiguação do controlo interno na gestão de riscos, tendo como base o *framework* teórico do COSO. Para isso realizou-se uma pesquisa descritiva e exploratória por meio de um estudo de caso. Foram analisados todos os procedimentos desenvolvidos pela Câmara Municipal para assim buscar soluções e melhorias para a execução de suas atividades. Os dados foram coletados através de entrevistas e de questionários buscando identificar as características de controlo da Câmara Municipal contemplando os cinco componentes básicos do COSO. A pesquisa foi baseada em bibliografias e documentos, como livros, relatórios e legislação sobre o tema. A partir das respostas obtidas constatou-se que o controlo interno da Câmara Municipal contempla no mínimo os cinco componentes do COSO II.

**Palavras-chave:** Controle Interno, COSO, Administração Pública

## **ABSTRACT**

Public or private entities have conditions to create jobs and ensure the well-being of all, and are in themselves a driving force of development of a society. Therefore they must be well managed, having as parameter the mechanisms of internal control. Internal control is understood to be a plan of an organization and a set of processes, consisting of systems, methods and specific rules adopted by in order to protect the company's assets, presently enhanced with the development of information technology, thereby placing a high reliability on its results. Therefore, this study aims to seek to understand how the COSO methodology can be implemented in a municipality as an instrument of internal control so as to contribute to the investigation of internal control risk management, based on the theoretical framework of the COSO. For this, we carried out a descriptive and exploratory research through a case study. All procedures developed by the Town Hall to seek solutions and thus improvements to the execution of their activities were analyzed. Data were collected through interviews and questionnaires seeking to identify the characteristics of the Town Hall internal control, contemplating the five basic components of COSO. The research was based on literature references and documents, such as books, reports and legislation on the topic. From the responses it was found that the internal control of the Town Hall includes at least five components of COSO II.

**Keywords:** Internal Control, COSO, Public Administration

## **PRINCIPAIS ABREVIATURAS UTILIZADAS**

AI – Auditoria Interna

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CI – Controlo Interno

CM – Câmara Municipal

CMTSN – Câmara Municipal do Tarrafal de São Nicolau

COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DUC – Documento Único de Cobrança

ERM – Enterprise Risk Management

FF – Fundo Fixo

IGF – Inspeção-Geral de Finanças

IIA – The Institute of Internal Auditors

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

NCI – Norma de Controlo Interno

OP – Ordem de Pagamento

PNCP – Plano Nacional de Contabilidade Pública

SCI – Sistema de Controlo Interno

SIM – Sistema de Informação Municipal

SM – Secretário Municipal

SPA – Setor Público Administrativo

TC – Tribunal de Contas



## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Ilustração 1 - Classificação da pesquisa.....	7
Ilustração 2 - Etapas para desenvolvimento da pesquisa .....	10
Ilustração 3 - Classificações da Auditoria Interna.....	19
Ilustração 4 - Pontos de contato entre AI e AE .....	20
Ilustração 5 - Pontos de afastamento entre AI e AE.....	21
Ilustração 6 - Pirâmide síntese da definição de CI .....	31
Ilustração 7 - Matriz tridimensional, Cubo COSO ERM .....	34
Ilustração 8 - Área ocupada pelo Município do Tarrafal .....	72
Ilustração 9 - Resumo de habitantes por zonas .....	73

## ÍNDICE

<b>DEDICATÓRIA</b> .....	III
<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	IV
<b>RESUMO</b> .....	VI
<b>ABSTRACT</b> .....	VII
<b>PRINCIPAIS ABREVIATURAS UTILIZADAS</b> .....	VIII
<b>LISTA DE ILUSTRAÇÕES</b> .....	IX
<b>CAPÍTULO I</b> .....	3
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	3
1. Apresentação.....	3
<b>CAPÍTULO II</b> .....	7
<b>METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO</b> .....	7
2. Estrutura do trabalho.....	7
<b>CAPÍTULO III</b> .....	13
<b>ENQUADRAMENTO TEORICO</b> .....	13
3. Auditoria.....	13
3.1. Objetivo da Auditoria.....	13
3.2. Auditoria Interna.....	14
3.3. Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	19
4. Aspetos gerais associados ao Controlo Interno.....	21
4.1. Conceito e objetivos do Controlo Interno.....	21
4.2. A importância e limitação do Sistema de Controlo Interno.....	23
4.3. Tipos de Controlo Interno.....	25
4.4. Princípios e requisitos gerais de Controlo Interno.....	26
5. Metodologia COSO.....	28
5.1. Controlo Interno segundo COSO.....	28
5.2. COSO II: Enterprise Risk Management – Integrated Framework.....	32
5.3. Funções e Responsabilidades na gestão de riscos empresariais.....	40
6. Implementação de uma Norma de Controlo Interno.....	43
6.1. Disposições gerais.....	44
6.2. Definição e Composição dos documentos oficiais e respetiva organização.....	46
6.3. Normas de execução orçamental.....	48
6.4. Disponibilidades.....	51
6.5. Terceiros.....	56
6.6. Compras.....	57

6.7. Gestão de recursos humanos .....	58
7. Enquadramento legal do Controlo Interno no Setor Público Cabo-Verdiano .....	62
8. O Tribunal de Contas como Instituição Superior de Controlo .....	68
CAPÍTULO IV .....	72
CASO PRÁTICO .....	72
9. A entidade de acolhimento – Câmara Municipal do Tarrafal de São Nicolau .....	72
10. Síntese das principais observações e recomendações .....	74
CAPÍTULO V .....	99
ENCERRAMENTO .....	99
11. Constrangimentos e Sugestões para trabalhos futuros .....	99
12. Considerações Finais .....	100
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	102
APÊNDICE	

## CAPÍTULO I

### INTRODUÇÃO

#### 1. Apresentação

Inicialmente dizer que esta monografia tem como propósito investigar até que ponto a metodologia COSO adequa-se a uma autarquia local visto na realidade Cabo-verdiana, centrando-se exclusivamente na Câmara Municipal do Tarrafal de São Nicolau.

Ao longo dos tempos, o homem, desenvolveu modelos de gestão conforme as necessidades das organizações e da própria conjuntura imposta pelos mesmos. Se outrora enfatizava-se apenas a obtenção de lucro, atualmente a gestão prioriza-se pela obtenção de resultados baseados na criação de valor.

Nesta perspectiva, o controlo interno é uma forma eficiente de assegurar o crescimento da organização independentemente da sua dimensão

De acordo com CORREA (2010, p. 14) o controlo interno não é nada mais que um conjunto de regras e diretrizes que visa minimizar a probabilidade de falhas ou desvios dos objetivos e metas a serem alcançados pelas organizações por meio de uma ação preventiva capaz de antecipar os possíveis erros, desperdícios e fraudes.

Pelo fato das entidades públicas ou privadas reunirem condições de criar emprego e garantir o bem-estar de todos, já constituem por si só uma força motora do desenvolvimento de uma sociedade. Sendo assim elas devem ser bem administradas, tendo como parâmetro os mecanismos do CI, que contribuem para uma excelente gestão e consequentemente o sucesso da entidade.

Conceitos como planejar, organizar e coordenar, até podem ser considerados como eficientes e presentes na gestão pública, porém o controlo, esse sim, não se faz presente na gestão pública, o exemplo disso é a indiferença por parte do Tribunal de Contas – TC – para com as autarquias de pequena dimensão.

Nesse contexto, são exigidos às organizações mecanismos de gestão mais transparentes, levando-as a utilizar diversos modelos de controlo. Dentre as metodologias existentes, o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) tem demonstrado ser uma das mais adequada à uma gestão eficaz dos controlos internos.

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controlos internos e gestão organizacional.

O seu principal objetivo é a identificação dos fatores que originam relatórios financeiros fraudulentos, fazendo recomendações no sentido de reduzir esses acontecimentos.

O tema deste trabalho “Metodologia COSO como instrumento de Controlo Interno numa autarquia – Estudo de caso desenvolvido na Câmara Municipal do Tarrafal de São Nicolau” tratará precisamente destes aspetos, ou seja, ações voltadas para o Controlo Interno.

Justifica-se este estudo, pela necessidade de minimizar os riscos na gestão autárquica e dar maior transparência aos atos e fatos da Administração Pública, pois com tantos escândalos de desvios de verbas públicas, proporcionados principalmente por aqueles que detêm o poder, nos desafia, para que, a cada dia, busquemos esclarecer estas ações.

Através destas fundamentações estabelece-se a seguinte problemática para a pesquisa em estudo:

- Poderá a Metodologia COSO ser implementada enquanto um instrumento de controlo interno numa autarquia?

De modo a clarificar a resposta a este questionamento foi traçado o seguinte objetivo geral: entender como pode ser implementado a metodologia COSO numa autarquia enquanto um instrumento de controlo interno de modo a contribuir na averiguação do controlo interno na gestão de riscos. Junto a este objetivo geral foi elaborado, para dar suporte ao problema da pesquisa, objetivos específicos, sendo eles:

- ✓ Analisar a bibliografia, legislação e documentos referentes a temática desta pesquisa;
- ✓ Contextualizar os aspetos gerais de controlo interno, e da criação da metodologia COSO;

- ✓ Levantar os procedimentos de SCI aplicados na CMTSN;
- ✓ Verificar se tais procedimentos atendem as técnicas geralmente aceite;
- ✓ Avaliar a possibilidade de os procedimentos apresentarem inconformidades,
- ✓ Reportar, se necessário, as inconformidades através de relatório; e
- ✓ Sugerir adoção da metodologia COSO, caso mostrar-se adequado a estrutura da autarquia.

Institucionalmente o estudo poderá ter alguma relevância para CM, visto se tratar de um tema de grande importância para qualquer organização, de modo que vai permitir definir as melhores políticas de controlo interno se assim revelar-se necessário e avaliar melhor a sua atuação enquanto órgão público, no que tange ao controlo dos atos do seu órgão executivo/colaboradores para o alcance de seus objetivos principais, e sem dizer que o mesmo lhe irá permitir tomar providências de acordo com os resultados deste trabalho.

E academicamente, espera-se que este trabalho possa servir como um elemento de apoio para desenvolvimento de trabalhos futuros e ser uma mais-valia na compreensão da necessidade do Controlo Interno na administração da “Coisa Pública”.

O objetivo desta pesquisa se dá de forma descritiva e exploratória, quanto à abordagem se dá através de levantamento de dados, auxiliando assim esta pesquisa de modo a responder o problema proposto inicialmente.

Estruturalmente o estudo encontra-se agrupado em cinco capítulos. Neste primeiro, que está a ser apresentado, tem como propósito delinear os principais caminhos para se chegar ao entendimento e importância do controlo interno para as organizações, e para isso tem-se como base estudos de diversos autores sobre a temática proposta. Desta forma, evidenciou-se o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa para a realização deste trabalho académico. Por último, mencionou-se a metodologia aplicada para responder a questão do trabalho e assim chegar à consecução da pesquisa objeto de estudo.

No segundo capítulo expõe a metodologia de investigação, apresentando a sua caracterização, os procedimentos para a coleta e análise de dados na unidade de análise e observação.

O terceiro capítulo trata da revisão da literatura e, enquanto instrumento de fundamentação teórica da investigação, nele é realçada a importância do tema da investigação e são relatados os principais aspetos teóricos.

O quarto capítulo, apontam-se as características do Município do Tarrafal de São Nicolau e a sua estrutura administrativa e, por fim, é apresentado os resultados da investigação à luz da literatura consultada, no sentido de fundamentar com maior rigor a realidade da aplicação do controlo interno baseado na Metodologia COSO na autarquia em estudo.

No quinto e último capítulo, apresentam-se as considerações finais deste trabalho, como também os constrangimentos do estudo e as sugestões para outros trabalhos referentes ao controlo interno. Finalmente, são apresentadas as referências bibliográficas utilizadas no decorrer do estudo.

## CAPÍTULO II

### METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

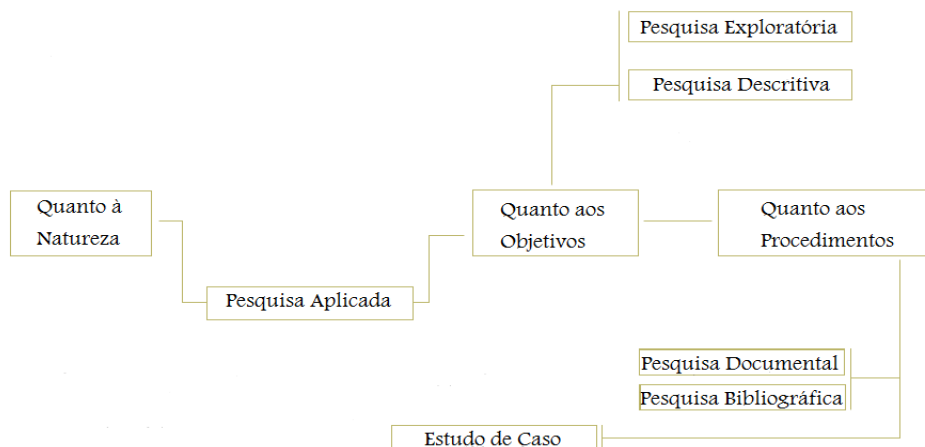
#### 2. Estrutura do trabalho

No início deste capítulo, é oportuno ressaltar a importância da metodologia científica para os estudos académicos.

No entendimento dos autores, PRODANOV & FREITAS (2013, p. 14) a metodologia é compreendida como uma disciplina que consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para a realização de uma pesquisa académica. A Metodologia, em um nível aplicado, examina, descreve e avalia métodos e técnicas de pesquisa que possibilitam a coleta e o processamento de informações, visando ao encaminhamento e à resolução de problemas e/ou questões de investigação.

A metodologia de investigação engloba todos os passos realizados para construção do trabalho científico, que vai desde a escolha do procedimento para obtenção de dados, passando pela identificação dos métodos, técnicas, materiais, instrumentos de pesquisa, até a categorização e análise dos dados coletados.

A seguir com o auxílio da ilustração 1, expõem-se os procedimentos metodológicos utilizados para o alcance do objetivo deste estudo.



**Ilustração 1 - Classificação da pesquisa**

Fonte: Adaptado de PRODANOV & FREITAS (2013, p. 51)



Com relação à natureza, esta pesquisa caracteriza-se com sendo aplicada conforme nós explica PRODANOV & FREITAS (2013, p. 51): “Pesquisa aplicada – objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos.”

Objetivamente, esta pesquisa caracteriza-se como sendo descritiva e exploratória. Descritiva porque, foram analisadas e interpretadas as percepções da entidade estudada acerca do tema Controlo Interno, além disso, baseamos no entendimento que PRODANOV & FREITAS (2013, p. 52) tem acerca da pesquisa descritiva. Mencionam que “nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”. E exploratória porque, visa proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele, referenciando ainda os mesmos autores. Além disso assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso.

Quanto aos procedimentos técnicos, ou seja, a maneira pela qual obtemos os dados necessários para a elaboração da pesquisa, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental. Envolve o estudo bibliográfico, porque todas as pesquisas necessitam de um referencial teórico, daí que os conceitos, definições e a metodologia de controlo interno foram delineadas e exemplificadas com base na literatura existente, já na vertente prática debruçamos nos documentos administrativos – relatórios de CI e outros documentos internos.

De acordo com PRODANOV & FREITAS (2013, p. 54), a pesquisa bibliográfica “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, dissertações, teses, internet, etc.”.

No entanto, chamam atenção a possibilidade de esta ser confundida com a pesquisa documental, devido as suas características semelhantes.

A utilização da pesquisa documental é destacada no momento em que podemos organizar informações que se encontram dispersas, mormente nas entrevistas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta, além disso nos permite diversificar a origem de informação. A documentação analisada incluiu, entre outros, relatórios de gestão, registos contabilísticos, arquivos e planos de atividades.

Além desta, outra técnica utilizada foi o estudo de caso, na medida em que uma determinada Câmara Municipal foi analisada com relação ao tema de pesquisa. Segundo YIN (2001) *apud* PRODANOV & FREITAS (2013, p. 60) afirmam que o estudo de caso envolve um estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira a permitir o seu amplo e detalhado conhecimento.

O estudo de caso possui uma metodologia de pesquisa classificada como aplicada, na qual se busca a aplicação prática de conhecimentos para a solução de problemas sociais. (BOAVENTURA 2004) *apud* (PRODANOV & FREITAS, 2013, p. 60)

Para dar seguimento a pesquisa, utilizou-se o método da entrevista e do questionário como instrumento para a coleta de dados. Numa primeira fase foi feito uma série de entrevistas voltadas para as atividades de controlo financeiro e operacional, aos dirigentes de cada Seção em análise, no caso, o Secretário Municipal, a responsável pela Seção de Contabilidade e dos Recursos Humanos. Na segunda e última fase foi aplicada um questionário de modo a abranger os outros restantes componentes da Metodologia COSO que não puderam ser analisadas durante a fase da entrevista. Foi elaborada dois grupos de questionários, tendo como ponto de diferenciação o bloco destinado a Avaliação de Riscos, a qual foi dirigida aos órgãos decisores e a outra ao pessoal operacional.

Relativamente aos instrumentos de coleta de dados utilizados, PRODANOV & FREITAS (2013, pp. 105-106), admitem que afiguram como sendo uma técnica de levantamento de dados primários e dão grande importância à descrição verbal de informantes.

Qualificam como sendo instrumentos úteis para a obtenção de informações de um entrevistado/respondente sobre determinado assunto ou problema.

A entrevista levado acabo caracteriza-se como sendo padronizada, pois segue um roteiro preestabelecido, e em alguns casos semi-estruturada. Ocorreu a partir de um guião de entrevista<sup>1</sup> elaborado com antecedência, foi estruturado de modo a extrair dos entrevistados maiores informações possíveis, mas no entanto foi tido em consideração a

---

<sup>1</sup> Apêndice A

comodidade dos mesmos mantendo-se o cuidado de deixar espaço para que esses expressassem livremente as suas opiniões sobre os aspetos abordados.

Necessariamente, o questionário<sup>2</sup> teve que ser elaborado num impresso próprio com questões a serem formuladas na mesma sequência para todos os informantes de mesmo grupo.

Para PRODANOV & FREITAS (2013, p. 108) o questionário é uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante (respondente), e classificam-no como sendo, numa pesquisa, um instrumento ou programa de coleta de dados.

Durante a sua elaboração teve-se o cuidado com a linguagem utilizada no questionário de modo a ser simples e direta, para que o respondente compreende-se com clareza o que está sendo perguntado.

Para que fosse possível desenvolver esta pesquisa utilizando o método do estudo de caso, foi preciso cumprir cinco etapas. As duas últimas etapas ocorrerem de forma paralela condicionado pela impossibilidade de os segregar.



**Ilustração 2 - Etapas para desenvolvimento da pesquisa**

**Fonte:** Elaborado pelo autor

---

<sup>2</sup> Apêndice B

**Delineamento da pesquisa** – Como referenciado na parte introdutória o objetivo da pesquisa é investigar e entender como pode ser implementado a Metodologia COSO numa autarquia enquanto um instrumento de CI de modo a contribuir na averiguação de gestão de riscos.

Neste ponto teve-se o especial cuidado em definir o método do estudo, as formas pelo qual os dados bibliográficos e documentais seriam recolhidos, identificando assim as teorias e conceitos relevantes para o trabalho e, conseqüentemente, a definição dos elementos que deveriam ser levantados na pesquisa de campo, os quais encontram-se todos mencionados no corpo do texto acima transcrito.

**Desenho da pesquisa** – Para servir como caso de estudo foi identificado a Autarquia Municipal do Tarrafal de São Nicolau, dotada de personalidade jurídica e gozando de autonomia administrativa e financeira e com atuação em diferentes áreas económicas e não-económicas.

No projeto, além dos objetivos e da pergunta de partida, constam os instrumentos de pesquisa e os procedimentos que seguiremos na recolha dos dados, todos igualmente já referenciadas no corpo do texto.

**Preparação e Coleta dos dados** – Pelo fato do trabalho mostrar-se ser um projeto bem trabalhoso a nível do caso prático devido ao volume dos procedimentos operacionais, a dispersão e heterogeneidade das autarquias, assim, bem como o prazo disponível para desenvolver e cumprir as metas marcadas no cronograma não será possível analisar todos os processos passíveis de controlo, assim sendo, será tido em atenção apenas os processos desenvolvidos a nível geral, disponibilidades, terceiros e gestão de recursos humanos.

Serão documentados todos os processos e subprocessos relacionados direta ou indiretamente com a geração da informação financeira e não-financeira, de modo a identificar os eventos de risco que poderiam originar um erro nessas informações.

Atendendo às diversas formas de levantamento do SCI optar-se-á pela recolha de dados através de consulta de documentos, questionários e realização de entrevistas.

No decorrer da recolha dos dados o guião será consultado de modo a sanar as eventuais lacunas. Finalmente, todo o material coletado será organizado em uma base de dados.

Os documentos a serem consultados consistiram, basicamente, em:

- ✓ Legislações;
- ✓ Regulamentos e normas internas em vigor na autarquia;
- ✓ Objetivos da entidade;
- ✓ Organograma atual;
- ✓ Estrutura da entidade (identificação e descrição de funções, as principais delegações de competências/responsabilidades);
- ✓ Informações contabilísticas e financeiras consideradas relevantes.

**Análise dos dados e elaboração dos relatórios** – Para análise do estudo, será consultada a base de dados elaborado para o efeito, em que os dados serão analisados e confrontados.

Antes da elaboração do relatório o material será enviado para os serviços camarários para análise e filtragem de possíveis falhas na comunicação.

Em seguida, analisar-se-á como a metodologia poderá contribuir na gestão dos riscos operacionais a partir das seguintes categorias: processo de gestão e objetivos estratégicos, eficiência e efetividade operacional, confiabilidade dos registos contabilísticos/financeiros e conformidade com leis e normativos aplicáveis à CM.

Finalmente, os resultados da análise serão transformadas em relatório de modo a compactar todo o trabalho e emitir recomendações mais sólidas se for o caso.

## CAPÍTULO III

### ENQUADRAMENTO TEORICO

#### 3. Auditoria

##### 3.1. Objetivo da Auditoria

De um modo geral todo e qualquer tipo de informação deve ser apresentada num formato credível de forma a que as pessoas a quem a mesma se destina possam dela retirar conclusões apropriadas.

Em muitos casos a auditoria é vista como sendo um exame das demonstrações financeiras de uma empresa. Os autores MORAIS & MARTINS (2013, p. 19) definem a auditoria como sendo “um processo sistemático de objetivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados”.

Até 1912 a história apontava como os únicos objetivo da auditoria a deteção ou prevenção de fraude e deteção ou prevenção de erros, e talvez por isso que até ainda é vista como sendo um processo de fiscalização, o que não é de toda realidade.

O primeiro autor a distanciar-se dessas teorias de que se tem conhecimento é Montgomery, por defender que o principal objetivo da auditoria era apurar as reais condições financeiras e a capacidade de gerar rendimentos de uma empresa para os seus proprietários, os seus executivos, banqueiros ou investidores. (COSTA C. B., 2010, p. 49)

Por sua vez Attie (2010, p. 12) *apud* COSTA J. C. (2012) entende que o objetivo da auditoria é:

*“Expressar uma opinião sobre as demonstrações contabilísticas, e assegurar que elas representem em seu conjunto adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do seu património líquido e os demais demonstrativos correspondentes aos períodos em exame (...).”*

Reforçando essa ideia COSTA (2010, p. 49) aponta que o objetivo da auditoria é “a expressão de uma opinião sobre estas<sup>3</sup> por parte de um profissional competente e independente”.

---

<sup>3</sup> Demonstrações Financeiras

Administrativamente, segundo CREPALDI (2011, p.10-11) *apud* COSTA J. C. (2012), alcançado tais objetivos, a auditoria trará para as organizações uma série de vantagens, tais como:

- ✓ Fiscaliza a eficiência dos controlos internos;
- ✓ Assegura maior correção dos registos contabilísticos;
- ✓ Opina sobre adequação das demonstrações contabilísticas;
- ✓ Dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas;
- ✓ Possibilita apuração de omissões no registo das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos;
- ✓ Contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação económica, patrimonial e financeira das organizações;
- ✓ Aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controlos internos.

### **3.2. Auditoria Interna**

No âmbito de controlo financeiro e administrativo moderno, a elaboração de auditorias internas tem-se revelando como um meio privilegiado com vista à obtenção de normas orientadoras que garantam elevados níveis de qualidade técnica, mormente, em aspetos relacionados com a transparência. MARÇAL & MARQUES (2011, p. 69)

Parafraseando ainda os mesmos autores, a atividade de auditoria interna, consiste em fornecer análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável. Assim, os auditores internos deverão revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão.

COSTA (2010, p. 92) refere que o conceito de auditoria interna tem vindo a evoluir ao longo dos anos. Que de fato, inicialmente, a AI cometia-se, sobretudo, as funções de salvaguardar os ativos das empresas, verificação do cumprimento dos procedimentos

estabelecidos pelo órgão de gestão e a constatação acerca da credibilidade da informação financeira. Ainda segundo este, dava-se também uma ênfase bastante grande à deteção de fraudes, o que leva o autor a admitir que o trabalho efetuado pelos auditores internos era relativamente limitado, cingindo-se fundamentalmente à área contabilístico-financeira.

Apesar da atividade de AI ser recente, comparativamente com a externa, o IIA definiu e tem vindo a rever, fruto da adaptação às mudanças de gestão, a definição de AI.

Para o IIA, auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajudar a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhorias dos processos de gestão de risco, de controlo e *Governance*.

Atualmente, como frisa PINHEIRO (2008, p. 52) AI é entendida como sendo controlo dos controlos, instituído numa empresa ou organização e visa contribuir para a promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas.

### ***3.2.1. Função e objetivos da auditoria interna***

A AI é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a optimização dos CI e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos. (MORAIS & MARTINS, 2013, p. 91)

A auditoria interna assume particular importância por observância às seguintes funções:

- ✓ Conceção, implementação e acompanhamento do SCI;
- ✓ Avaliação de «performances» de gestão;
- ✓ Análise de Investimentos;
- ✓ Avaliações de mercado;
- ✓ Organização de planos estratégicos e previsionais e avaliação de desvios;
- ✓ Outras análises e estudos económico-financeiros;
- ✓ Auditorias Externas.



Desta forma, esta atividade desempenha uma função de apoio às decisões de gestão dos organismos públicos, sempre por consideração aos objetivos<sup>4</sup> de maximização da economia, eficiência e eficácia, procurando dar resposta a determinadas necessidades, tais como:

- ✓ Dar a conhecer aos órgãos de gestão se as metas planificadas estão a ser alcançadas;
- ✓ Dar a conhecer aos órgãos de gestão se os CI implantados são suficientes para garantir a protecção dos ativos e a sua adequada utilização;
- ✓ Analisar de forma contínua e permanente a fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos, por atenção aos princípios contabilísticos geralmente aceites;
- ✓ Dar a conhecer aos órgãos de gestão se a informação que se utiliza, obtida através do sistema de informações da organização, é completa, precisa e fiável, com especial atenção à vertente financeira e operacional;
- ✓ Garantir aos órgãos de gestão que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são adequados e foram postos em prática;
- ✓ Garantir aos órgãos de gestão o cumprimento das normas legais em vigor;
- ✓ Garantir a racionalização dos recursos humanos e financeiros, valorizando a sua maximização;
- ✓ Garantir que a gestão do risco é adequada a fim de obter a consecução dos objetivos.

Para MARÇAL & MARQUES (2011, p. 71), note-se que será relevante a criação de um Serviço de Auditoria Interna na Estrutura Orgânica e Mapa de Pessoal das entidades públicas e que, cujo conteúdo funcional deveria ser aproximadamente o seguinte:

1. O Serviço de Auditoria Interna, dotado de autonomia indispensável ao exercício das suas competências, é o serviço de fiscalização e CI da atividade dos serviços nos diversos domínios, cabendo-lhe em especial:
  - a) Proceder a processos de averiguações que forem determinados pelos órgãos de gestão;

---

<sup>4</sup> MORAIS & MARTINS (2013, p. 129) refere aos objetivos da AI no seu sentido mais lato.

- b) Auditar as contas da instituição, bem como a aplicação dos fundos disponibilizados aos serviços para funcionamento corrente;
  - c) Avaliar o grau de eficiência e economicidades das despesas;
  - d) Monitorizar e periodicamente dirigir aos órgãos de gestão o seu parecer sobre medidas tendentes a melhorar a eficiência dos serviços e a modernização do seu funcionamento;
  - e) Averiguar os fundamentos de queixas, reclamações ou representações sobre o funcionamento dos serviços, propondo, se for caso disso, medidas destinadas a corrigir procedimentos julgados incorretos, ineficazes, ilegais ou desrespeitadores de direitos ou interesses legalmente protegidos;
  - f) Elaborar recomendações relativas a falhas ou deficiências detetadas na atividade dos serviços;
  - g) Propor alterações ao SCI existente.
2. Os órgãos de gestão deverão assegurar ao Serviço de Auditoria Interna, os meios materiais e humanos para o cabal desempenho das suas competências, bem como garantir que as mesmas sejam exercidas com plena autonomia.
3. Os funcionários e, em particular, os titulares dos lugares de direção e chefia, têm o dever de colaborar ativamente com o Serviço de Auditoria Interna no que for necessário ao exercício das funções a este atribuídas, em particular disponibilizando atempadamente a informação de que disponham e que lhes seja solicitada.

### ***3.2.2. Classificação de Auditoria Interna***

De um modo geral, a auditoria pode ser classificada em dois tipos de acordo com CREPALDI (2011, p.12-14) *apud* COSTA J. C. (2012), a saber:

- ✓ Auditoria de demonstrações financeiras – é o exame das demonstrações financeiras por um profissional independente com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade. Tais demonstrações apresentam a situação e a evolução do património da empresa aos administradores e a terceiros;

- ✓ Auditoria operacional ou de gestão – consistem em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. É comumente denominada auditoria interna.

Por razões múltiplas, será aqui debruçado apenas sobre as classificações da auditoria interna, isto muito pela proximidade existente entre Auditoria Interna e Controlo Interno – ambas de competência de gestão.

A auditoria operacional ou de gestão é uma atividade independente, um controlo gerencial executado pelos próprios colaboradores da organização com o objetivo de analisar e avaliar a eficácia de outros controlos.

A ilustração que a seguir se apresenta traz as diferentes classificações da AI apontadas pelo PINHEIRO (2008, pp. 36-37):

#### Auditoria Financeira

- Avalia a credibilidade da informação financeira;
- Avalia a salvaguarda dos Ativos e o cumprimento dos normativos estabelecidos pela Administração;
- Detecção de erros com materialidade.

#### Auditoria Operacional

- Avalia as diversas atividades/processos da empresa, tendo em conta a complexidade das operações, o CI instituído e a dispersão geográfica, numa óptica de contribuir para a melhoria da performance da empresa ou organização.

#### Auditoria Social

- Visa avaliar a imagem da empresa ou organização na comunidade, a cultura da empresa, a qualidade dos produtos lançados no mercado, o cumprimento da legislação sobre proteção de consumidores.

### Auditoria da Qualidade

- (...) determinar se as atividades da qualidade e os correspondentes resultados estão em conformidade com as medidas planeadas, e se essas estão implementadas efectivamente e se garantem a prossecução dos objetivos. Visa a certificação das empresas face às normas de qualidade ISO 9000 e podem ser auditoria ao processo, ao produto ou ao serviço.

### Auditoria Informatica

- Visa avaliar a adequacidade das aplicações, avaliar a gestão e tratamentos dos dados relativos a informações estratégicas para a empresa, e avaliar a qualidade do sistema de informação numa óptica de fornecimento de informação fidedigna e oportuna à gestão.

### Auditoria Ambiental

- Permite assegurar uma gestão mais equilibrada dos recursos e a utilização de tecnologias menos ofensivas do ambiente. Prevenir, reduzir e, na medida do possível, eliminar a poluição na fonte, torna-se então mais viável. (...)

### Auditoria de Gestão (Value for money audit)

- Visa avaliar e rever o desempenho da empresa ou organização, face a standards estabelecidos e alcance dos objetivos ao mínimo custo, numa óptica de economia, eficácia e eficiência das operações.

#### Ilustração 3 - Classificações da Auditoria Interna

Fonte: Adaptado de PINHEIRO (2008, pp. 36-37)

### 3.3. Auditoria Interna e Auditoria Externa

Como se sabe a auditoria interna derivou da auditoria externa. De acordo com diversos autores, a auditoria externa teria como principal função conceder pareceres sobre as demonstrações financeiras, mas tarde, passou a emitir um relatório sobre as mesmas – apresentando propostas de melhorias. Porém ao longo dos tempos mostrou-se insuficiente para as entidades que dela beneficiavam, visto se tratar na altura de uma atividade meramente esporádico e estava absolutamente direccionado para o exame das demonstrações financeiras. Para sintonizar com as exigências pela qual as organizações

passavam e passam ainda seria necessário de algo que desse mais suporte a gestão e de uma forma constante e com maior grau de profundidade, mencionando também às outras áreas não relacionadas com a contabilidade, daí surgiu a auditoria interna cuja finalidade é auxiliar os gestores na administração das organizações.

Com o surgimento da AI, teve-se a necessidade de definir o papel de um auditor externo de um auditor interno.

Poderá ser mais difícil definir o papel de um auditor interno do que de um auditor externo. As responsabilidades básicas do auditor externo (de fonte legal) são definidas por lei, enquanto, que a função de AI difere de uma entidade para outra. Não bastante, o desenvolvimento do trabalho destes auditores é complementar. (MORAIS & MARTINS, 2013)

### **Ponto de contato**

O trabalho executado em ambas as Auditorias é idêntico, isto é:

- 1  
• Avaliam o risco e a materialidade;
- 2  
• Baseiam-se no CI como ponto de partida para realizar o seu exame;
- 3  
• Sugerem correções para deficiências encontradas;
- 4  
• Utilizam as mesmas técnicas;
- 5  
• A extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e CI existentes.

### **Ilustração 4 - Pontos de contato entre AI e AE**

Fonte: Adaptado de MORAIS & MARTINS (2013, p. 45)

### **Pontos de afastamento**

Quer o auditor externo quer o interno estudam e avaliam o CI seja qual for a entidade a auditar, no entanto, há pontos de afastamento, tais como:

O auditor externo	O auditor interno
<ul style="list-style-type: none"><li>•Pode sugerir melhorias através de críticas construtivas provenientes da sua experiência global nas diferentes entidades. A opinião expressa não é uma declaração acerca da eficácia ou eficiência de gestão da entidade;</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>•Verifica se o CI proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da entidade se cumpriram, com eficiência e eficácia. A sua atuação deve ser mais preventiva, diligente e expedita, e sobretudo, persistente no <i>Follow-up</i>. As críticas construtivas advêm do seu conhecimento específico e profundo da entidade.</li></ul>

**Ilustração 5 - Pontos de afastamento entre AI e AE**

Fonte: Adaptado de MORAIS & MARTINS (2013, p. 45)

A AI refere-se ao trabalho de Auditoria realizado por um *staff* de auditores profissionais, subordinados da entidade sujeita à Auditoria. Apesar de os auditores internos manterem um grau de independência relativamente às atividades que examinam, para preservar a sua objetividade, a sociedade ainda associa a independência somente ao auditor externo. (MORAIS & MARTINS, 2013)

As atividades da AI são extremamente vastas, abrangendo toda a entidade, em todos os aspetos das operações e a todos os níveis de autoridade, isto é, focalizada no domínio de gestão. (*idem.*)

A Auditoria Externa está mais focalizada na vertente financeira, destacando-se o sistema contabilístico-financeiro e as organizacionais que podem ter efeito direto nas demonstrações financeiras. (MORAIS & MARTINS, 2013)

## **4. Aspetos gerais associados ao Controlo Interno**

### **4.1. Conceito e objetivos do Controlo Interno**

Por tudo que se tem falado e escrito sobre a “Gestão Organizacional”, fica evidente que nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno.

Para COSTA (2010, p. 223) tal sistema irá sendo tanto mais sofisticado quanto mais a empresa for crescendo e as atividades se tornarem mais complexas, de tal forma que de

um simples controlo dos meios monetários (considerados os ativos mais vulneráveis) se passará progressivamente não só para as operações de compra e venda como para todas as operações em geral.

Do ponto de vista de gestão pública, a adoção de um SCI varia em função das necessidades e dos procedimentos definidos pelo órgão executivo, sem descuidar da importância que a própria dimensão da autarquia tem sobre essa decisão.

Por outro lado, importa ressaltar que no entanto esse mecanismo de gestão é propício tanto para organizações de maior ou menor dimensão.

Há várias formas encontradas na doutrina para conceituar a expressão “Controlo Interno”, de modo que o próprio termo acaba por ser tão amplo a ponto de caber todas as operações de uma empresa ou entidade.

A medida que o tecido empresarial se desenvolvia, surgia novos conceitos para controlo interno, quer na esfera privada quer na esfera pública. Uma delas era o entendimento que MARÇAL & MARQUES (2011, p. 19) tinham acerca do SCI no setor público como:

*“O sistema de controlo interno a adoptar pelas autarquias locais engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo interno, bem como os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos Ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fíável.”*

Retomando COSTA, ele afirma que uma das definições mais vulgarizada e simples, refere que o CI compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa entidade para:

- Salvarguardar os seus ativos;
- Verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos;
- Promover a eficiência operacional; e
- Encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.

*The Institute of Internal Auditors* (IIA) acrescenta que o controlo interno é qualquer ação aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas

estabelecidos sejam cumpridos, sendo o resultado do planeamento, da organização e da orientação de gestão (MARÇAL & MARQUES, 2011).

BARBIER (1999, p. 11), por sua vez, entende que o “Controlo Interno” pode ser conceituado como sendo um conjunto das disposições incluídas nas organizações e processos, cujo objetivo consiste em assegurar a qualidade da informação, a proteção do património, o respeito das leis, planos e políticas da direção geral, assim como a eficácia do funcionamento da empresa.

INTOSAI (2007) entende-o como sendo um instrumento de gestão que é utilizado para proporcionar uma garantia razoável de que se cumpram os objetivos estabelecidos pela direção.

Por outro lado, a definição e os objetivos de controlo interno tem vindo cada vez mais a ser consagrados por organismos internacionais através de normas emitidas. O primeiro organismo a definir controlo interno foi o AICPA em 1934 que definiu o controlo interno como um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adaptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e a fiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão MAFUMO (2012, p. 10).

Pode-se notar que os autores tendem a considerar o controlo interno com grande utilidade para realizar avaliações do processo de gestão. Nos conceitos apresentados, é visível a presença de aspetos diretivos e económico-financeiros. Logo, existe, pelas citações, uma forte relação entre controlo interno e administração empresarial.

De uma forma conclusiva, dizer que nesse momento, os conceitos de controlo interno mostram-se bem consolidados e convergem no sentido de que a gestão deva ser eficiente, eficaz e continuado, de acordo com o exposto na revisão acima efetuada.

#### **4.2. A importância e limitação do Sistema de Controlo Interno**

O controlo interno nas últimas décadas tem ganhado a cada momento uma crescente relevância na gestão das entidades públicas e privadas. Esse aspeto é determinado pela necessidade que os órgãos executivos têm de tomar as decisões.



As informações providas do controlo interno representam subsídios fundamentais para o desenvolvimento de uma prática de gestão satisfatória.

Entretanto, ainda que o controlo interno forneça parte importante das informações, geralmente, os gestores, parecem não valorizá-lo.

O entendimento que a *International Federation of Accountants* – IFAC apud MARÇAL e MARQUES (2011, p. 13) tem acerca do CI vem demonstrar as reais importâncias que o mesmo tem na gestão das entidades, o qual passamos a citar de seguida:

*“ (...) entende como sistema de controlo interno, o plano de organização e todos os métodos ou procedimentos adoptados pela Administração de uma entidade para auxiliar e atingir o objetivo de gestão, de assegurar, tanto quanto praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da Administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.”*

Dessa forma, o controlo interno pode ser entendido como mecanismo de sinalização de fragilidades e ameaças. Esse aspeto poderia não só facilitar a criação de resultados, mas também inibir eventos de descontinuidades no caso de empresas privadas.

Buscando outras linhas de raciocínio entre controlos interno e a sua importância para gestão, constatamos que o sistema contabilístico, e seus relatórios, elementos do controlo interno possuem também alguma importância informativa para os gestores. Isto acontece porque existe geração de informações para finalidades amplas, a saber:

- ✓ Relatórios internos para os administradores, para uso no planeamento e controlo das atividades de rotina; e
- ✓ Relatórios internos a administradores, para serem usados no planeamento estratégico, quer dizer, na tomada de decisões especiais e na formulação de políticas globais e de planos de longo prazo.

Sem delongar na análise da importância do CI, encerra-se essa ideia enunciando um estudo levado a cabo nos Estados Unidos, realizado pela Dun & Bradstreet, que buscou identificar as causas dos fracassos empresariais nos Estados Unidos. Segundo o mesmo a principal causa encontrada para acontecimento de tais fatos, foi o ausente desenvolvimento de sólidas políticas empresariais e procedimentos de controlo, portanto, empiricamente, verificou-se a utilidade do CI na gestão das organizações.

Falando da importância do CI para gestão importa também fazer menção as suas limitações. A nosso ver a conceção e manutenção de um SCI é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer organização.

No ponto anterior pudemos verificar que um adequado SCI permite uma segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros e irregularidades. A sua eficácia tem no entanto limites que devem ser ponderados no seu estudo e avaliação.

MARÇAL e MARQUES apontam diversos fatores que limitam o CI, como p.e:

- ✓ A segregação de funções dificulta mas não pode evitar por si só, o conluio ou a cumplicidade (note-se que em pequenos organismos nem sempre é possível uma clara segregação de funções);
- ✓ Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem foram confiados, podem utilizá-los de forma abusiva ou arbitrária;
- ✓ A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas e externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação;
- ✓ A própria direcção do organismo pode em muitos casos ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implantadas, ou ainda não se sentir motivada para a implementação de um bom SCI, uma vez que pode pretender que não sejam atingidos os objetivos do mesmo, nomeadamente a integridade da informação;
- ✓ O CI tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transações pouco usuais; e
- ✓ Um CI só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é superior ao custo dos riscos que visa cobrir.

#### **4.3. Tipos de Controlo Interno**

PINHEIRO (2008, p. 111) explica que a norma *SAS 48 – Statement on Auditing Standard* nº 48 estabelece dois tipos de controlo, a conhecer:

- ✓ Controlos Administrativos – associados a todas as operações da empresa, viando [SIC] garantir que a gestão assume a responsabilidade do controlo para atingir os objetivos estratégicos da empresa; e
- ✓ Controlos Contabilísticos – preocupam-se com a integridade e atualidade do sistema de informação contabilístico e financeiro, designadamente:
  - As transações são realizadas com autorização de gestão;
  - As transações são devidamente registadas;
  - O acesso aos Ativos é permitido em função das autorizações e limites estabelecidos pela gestão;
  - Os registos contabilísticos dos Ativos são periodicamente conferidos e são tomadas ações correctivas em caso de diferenças.

O autor conclui afirmando que revelam-se extremamente importantes, tendo em consideração a responsabilidade social adoptada pelas empresas e o relacionamento com os diversos investidores e entidades supervisoras.

#### **4.4. Princípios e requisitos gerais de Controlo Interno**

##### **4.4.1 Princípios Gerais**

Para a prossecução dos objetivos de CI os seus procedimentos deverão sustentar-se em princípios básicos, por outras palavras, o não cumprimento dos princípios de CI dificilmente os objetivos de CI poderão ser alcançados.

Segundo MARÇAL e MARQUES (2011), um SCI assenta em um conjunto de princípios básicos que lhe dão consistência e que são:

- ✓ Definição de autoridade e de responsabilidade;
- ✓ Segregação de funções;
- ✓ Controlo das operações;
- ✓ Competência do pessoal; e
- ✓ Registo dos fatos.

**Definição de autoridade e responsabilidade** – consiste na definição clara e rigorosa dos níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação. Esta

definição deve assim constar de um plano organizativo, contendo uma distribuição funcional de autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e a delimitar, dentro do possível, as funções de todo pessoal.

**Segregação de funções (separação ou divisão de funções)** – esta medida de controlo baseia-se na separação de funções incompatíveis entre si. Tendo assim como finalidade, evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes com o objetivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros, irregularidades ou a sua simulação.

**Controlo das operações** – este princípio consiste na verificação ou conferência das operações, a qual por obediência ao princípio da segregação de funções (anterior), deve ser efetuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo.

A título de exemplo os autores apontam alguns dos controlos operacionais que podem ser efetuadas:

- ✓ Comparar os registos contabilísticos com as contagens físicas dos bens do ativo;
- ✓ Realizar periodicamente balanços à tesouraria;
- ✓ Realizar conciliações e reconciliações bancárias; e
- ✓ Elaborar inventários periódicos das existências.

**Competência do pessoal** – refere este princípio que o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas.

**Registo dos fatos** – este princípio está relacionado com a forma como as operações são relevadas na contabilidade, tendo em conta dois requisitos essenciais:

- ✓ O cumprimento das regras contabilísticas; e
- ✓ Os comprovativos ou documentos justificativos – estes devem ser numerados de forma sequencial de maneira a ser possível efetuar um controlo dos documentos que se inutilizem ou anulem.

Este princípio também se destina:

- ✓ A assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços;

- ✓ A acelerar o processo de registo das operações; e
- ✓ A fornecer a informação com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis, no exercício da sua atividade gestora.

#### **4.4.2 Requisitos a observar no Controlo Interno**

Ainda mencionando MARÇAL e MARQUES (2011, p. 16), os autores ressaltam que para que o CI seja satisfatório, o mesmo pressupõe:

- ✓ Um organograma que proporcione uma adequada distribuição de responsabilidades;
- ✓ Um conjunto de normas e procedimentos que garanta um controlo razoável sobre os ativos, passivos, receitas e despesas;
- ✓ Uma descrição das funções que assegure o integral cumprimento dos deveres e responsabilidades de cada uma das unidades de funcionamento que compõem o organograma;
- ✓ Pessoal adequadamente treinado e preparado em função das tarefas e responsabilidades que lhes estão cometidas;
- ✓ Uma boa segregação de funções, implica separação de funções incompatíveis entre si;
- ✓ Rotação de funcionários, reduz a oportunidade de fraudes, erros de forma, e ainda possibilita o surgimento de novas ideias de trabalho, eliminando a rotina;
- ✓ Que cada funcionário conheça os limites das suas obrigações e direitos;
- ✓ Controlo das operações, a verificação e/ou conferência das operações deve ser efetuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;
- ✓ Registo metódico dos fatos, o registo das operações deve observar as regras aplicáveis e basear-se em documentação adequada e fidedigna.

## **5. Metodologia COSO**

### **5.1. Controlo Interno segundo COSO**

O ponto que a seguir se apresenta tem por objetivo discutir o COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations*. Esta discussão apresentará o COSO historicamente – origem – e fará referência ao seu real objetivo.

Antes de conceituar o CI segundo COSO, importa contextualizar os motivos que levaram a surgimento da Comissão.

Criada originalmente em 1985 nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, denominação herdada do sobrenome do seu Vice-Presidente e ex-membro da SEC – *Securities and Exchange Commission*, James C. Treadway, em sua homenagem.

Trata-se de uma iniciativa independente do setor privado com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contabilísticos e desenvolver recomendações para empresas públicas e seus auditores independentes.

Esta Comissão foi patrocinada por cinco grandes associações dos Estados Unidos ligadas à área financeira e contabilística, sendo totalmente independente dos seus patrocinadores:

- ✓ *AICPA* - *American Institute of Certified Public Accounts* (Instituto Americano de Contabilistas Públicos Certificados)
- ✓ *AAA* - *American Accounting Association* (Associação Americana de Contabilistas)
- ✓ *FEI* - *Financial Executives International* (Executivos Financeiros Internacionais)
- ✓ *IIA* - *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos)
- ✓ *IMA* - *Institute of Management Accountants* (Instituto dos Contadores Gerenciais)

O primeiro objeto de estudo da Comissão de que se tem memória trata-se dos CI, onde procurava estabelecer uma definição comum do mesmo, por forma a atender à necessidade de diferentes interessados de modo a permitir que os mesmos pudessem avaliar seus SCI, e determinar como poderiam melhorá-los. COSO (1992)

Tratava-se de uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controlos internos e gestão empresarial.

Mais tarde a Comissão viria a transformar-se em Comité, passando a ser conhecida como COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comité das Organizações Patrocinadoras).

Em 1992 o COSO publicaria o documento *Internal Control - Integrated Framework* (Controlos Internos – Um Modelo Integrado), também conhecido como *The COSO Report*, tornando-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controlos internos.

De acordo com COSO (1992) e PINHEIRO (2008, p. 101), o documento *Internal Control - Integrated Framework*, apresentava Controlos Internos como sendo um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros funcionários da organização com a finalidade de proporcionar uma confiança razoável na concretização das seguintes categorias de objetivos:

- ✓ **Eficiência e eficácia das operações** – Salvaguarda de seus ativos e prevenção e deteção de fraudes e erros.
- ✓ **Confiabilidade da informação**<sup>5</sup> – Exatidão, integridade e confiabilidade dos registos financeiros e contabilísticos.
- ✓ **Conformidade com as leis e regulamentos vigentes** – Aderência às normas administrativas, às políticas da empresa e à legislação a qual está subordinada.

Ainda em consonância com este organismo, citado por MORAIS E MARTINS (2013, p. 29) a definição integra os seguintes conceitos fundamentais:

- ✓ **Processo** – o objetivo é transmitir que o CI é um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo. É constituído por um conjunto de ações que envolve todas as atividades, processos e tarefas da entidade;
- ✓ **Levado a cabo por pessoas** – o objetivo é transmitir que o CI não é somente um manual de políticas e documentos, mas também de pessoas em cada nível da entidade. O SCI é concebido e implementado por pessoas, afetando a atuação de todos os membros da entidade;
- ✓ **Confiança razoável** – o objetivo é transmitir que por muito bem que esteja concebido o SCI, somente pode proporcionar um certo grau de segurança à

---

<sup>5</sup> Alterado em Dezembro de 2011 – [www.coso.org](http://www.coso.org) – “informação” em vez de “informação financeira”, tornando mais amplo o Reporting.

entidade. Não oferece uma segurança total, uma vez que não consegue eliminar a totalidade dos riscos, apenas os minimiza;

- ✓ **Concretização dos objetivos** – o objetivo é transmitir que o CI é concebido para permitir a consecução dos objetivos, gerais e específicos, nas diferentes categorias e que devem ser consistentes e coerentes.



Ilustração 6 - Pirâmide síntese da definição de CI

Fonte: Adaptado de PINHEIRO (2008, p. 102)

Para o COSO, o controlo interno é um processo constituído de cinco componentes básicos, a saber:

- ✓ **Ambiente de Controlo** – abrange toda a estrutura de CI, inclui conceitos como conduta, atitude, consciência, competência e estilo;
- ✓ **Avaliação de Riscos** – corresponde basicamente a identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade, além de contribuir na formação de bases para a determinação de como os riscos devem ser acompanhadas;
- ✓ **Atividades de Controlo** – políticas e procedimentos que ajudam assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e as estratégias para atenuar riscos sejam seguidas;
- ✓ **Informação e Comunicação** – fornecem suporte aos CI, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, ou vice-versa, em um formato e



uma estrutura de tempo que lhes permitem executar suas atividades de controlo com eficácia.

- ✓ **Monitoramento** – processo que avalia a qualidade do desempenho dos CI durante avaliações contínuas e especiais (DELOITTE (2003, p. 14) e PEREIRA et al.).

O detalhamento desses componentes, assim como a forma como eles se inter-relacionam, será objeto de aprofundamento de análise posteriormente, quando for realizada a descrição do novo modelo COSO, “*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*”.

D’AVILA, 2005; ZANETTE et al. 2007 *apud* CORREA (2010, p. 55) ressaltam a necessidade de lembrar que a metodologia COSO foi um estudo embrionário desenvolvido em 1992, assim sendo, não previa técnicas e/ou procedimentos para mapeamentos de riscos. Com a crescente preocupação com a gestão de riscos, tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e gerir os riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – fez com que em 2001 o COSO inicia-se um projeto mais direcionado para gestão dos riscos empresariais e solicitou à *Pricewaterhouse Coopers* que desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar a própria gestão dos riscos.

Isso tudo acabaria culminando, em 2004, na obra denominada por *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, (Gestão de Riscos Empresarial – Estrutura Integrada), também conhecida simplesmente como COSO II ou COSO ERM, que de seguida passaremos a apresentar.

## 5.2. COSO II: Enterprise Risk Management – Integrated Framework

A ideia deste ponto é apresentar a Metodologia de Gestão de Risco Empresarial, conforme definida pelo COSO no documento *Enterprise Risk Management Framework*, porém debruçaremos antes sobre documento em si de modo a ter uma maior percepção do que se trata o COSO ERM.

Essa obra basicamente veio ampliar o alcance dos controlos internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo ao tema, agregando técnicas de gestão integrado de riscos, sem abandonar, mas incorporando o COSO I. A nova abordagem consiste em prever e prevenir os riscos inerentes<sup>6</sup> ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos.

No curso normal dos negócios, as organizações enfrentam incertezas, desafios e vários tipos de riscos e o grande desafio do órgão executivo é determinar qual é o nível de incerteza que a entidade está preparada para aceitar. (PEREIRA et al.)

Referem ainda que nem todos os riscos apresentam o mesmo nível de importância. O gerenciamento de riscos empresarial permite aos gestores identificar, avaliar e gerir os mesmos diante de incertezas, concentrando-se nos riscos de maior impacto.

Para MORAIS e MARTINS, a avaliação do risco usando a Metodologia ERM, é uma função fundamental da atividade de AI, reconhecida tanto pelo IIA – *Institute of Internal Auditors* – como pelo próprio COSO.

Os mesmos autores entendem que este modelo é um guia de implementação prática acessível a todas as entidades, que permite tratar eficazmente a incerteza porque ajuda a enfrentar os riscos e a atingir os objetivos, evitando surpresas. É uma estrutura integrada concebida para identificar, avaliar e medir ameaças e oportunidades, com grau de segurança razoável que podem impedir que os objetivos sejam alcançados (estratégicos, operacionais, comunicação e cumprimento). Tem uma configuração tridimensional como a melhor forma de transmitir a mensagem de necessidade de equilíbrio no relacionamento direto que existe entre os objetivos que a entidade pretende alcançar e as componentes que representam um meio para os alcançar, ao nível de entidade no geral, nas atividades, unidades, divisões ou processos.

As componentes que representam o veículo para os objetivos são oito:

- ✓ Ambiente interno;
- ✓ Fixação de objetivos;
- ✓ Identificação de eventos;

---

<sup>6</sup> Risco Inerentes é o risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controlos adotados

- ✓ Avaliação de riscos;
- ✓ Resposta a risco;
- ✓ Atividade de controlo;
- ✓ Informação e Comunicação; e
- ✓ Monitoramento.

A forma mais prática e concisa encontrada até hoje para ilustrar a relação existem entre os objetivos (aquilo que a entidade deseja atingir) e os componentes de gestão de risco (o que é necessário para atingir os objetivos) está representada no formato de uma matriz tridimensional, com o aspeto de um cubo conforme se apresenta a seguir:



**Ilustração 7 - Matriz tridimensional, Cubo COSO ERM**

Fonte: (PEREIRA et al.)

Este novo modelo, conforme pode ser visualizado na ilustração acima, representa nas colunas verticais as quatro categorias de objetivos, os oitos componentes nas linhas horizontais, e as unidades de uma organização na terceira dimensão.

A vantagem do cubo é que ele permite visualizar como se dá a atuação do COSO. Por ser uma ilustração em três dimensões, permite focalizar cada um dos três conjuntos isoladamente e depois relacioná-los. Essa representação ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade de gestão de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos.

A seguir, estão descritos, sucintamente, cada um dos objetivos de uma organização em quatro categorias:

**Estratégias:** refere-se à sobrevivência, continuidade, sustentabilidade e metas no mais elevado nível. Alinham-se e dão suporte à missão da organização;

**Operações:** prioriza a utilização eficaz e eficiente dos recursos;

**Comunicação:** confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability*; e

**Conformidade:** aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização. TCU (2009, p. 12)

Como acima referenciado o COSO ERM estabelece uma sequência de eventos, que contempla oito componentes a serem analisados numa organização, permitindo aos gestores identificar, avaliar e monitorar os riscos a que a empresa está exposta de maneira constante, acompanhando assim sua evolução. Na primeira edição (1992), o COSO estabelecia cinco componentes inter-relacionados de controlo, conforme citado anteriormente. Porém, com a publicação do COSO ERM, esses componentes foram ampliados para oito.

## Os Componentes de Gestão de Riscos<sup>7</sup>:

### Ambiente Interno

O ambiente interno é moldado pela história e cultura da organização e, por sua vez, molda, de maneira explícita ou não, a cultura de riscos da organização e a forma como eles são encarados e geridos, influenciando a consciência de controlo das pessoas. É a base para todos os outros componentes do sistema, provendo disciplina e estrutura.

Os fatores que compõem o ambiente interno incluem integridade, valores éticos e competência das pessoas, maneira pela qual a gestão delega autoridade e responsabilidades, estrutura de governança e organizacional, o “perfil dos superiores”

---

<sup>7</sup> Os conceitos expressos foram todos retirados do citado documento TCU (2009, pp. 14-17).

(ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial), as políticas e práticas de recursos humanos etc.

Organizações com ambientes de controlo efetivos fixam um tom (“tom do topo”) positivo, contratam e mantêm pessoas competentes, formalizam e comunicam políticas e procedimentos de modo claro, adotam integridade e consciência de controlo, resultando em valores compartilhados e trabalho em equipa para efetivação de objetivos.

### **Fixação de Objetivos**

O modelo requer que todos os níveis da organização tenham objetivos fixados e comunicados (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade), ou seja, ao nível da organização como um todo e para todas suas divisões, processos e atividades, e mais, como eles devem e podem ser atingidos e como mensurar o seu nível de atingimento.

Os objetivos devem ser definidos *a priori* para que seja possível identificar os riscos a eles associados. A explicitação de objetivos, alinhados à missão e à visão da entidade, é necessária para permitir a identificação de eventos que potencialmente impeçam sua consecução. Definir os objetivos é, assim, uma pré-condição para identificação dos eventos de risco e para avaliação e definição de estratégias para gerenciá-los (resposta a riscos).

### **Identificação de Eventos**

Todos os processos de uma organização têm algum risco associado, inerente a sua própria natureza. A identificação de eventos consiste em determinar e catalogar esses riscos, nos diversos níveis da organização. Ou seja, mapear a existência de situações que possam impedir o alcance dos objetivos fixados ou a não existência de situações consideradas necessárias para se chegar a tais objetivos ao nível da organização, de suas unidades de negócio, processos e atividades.

O modelo trata do conceito de eventos potenciais, definindo evento como um incidente, ou uma série de incidentes, resultantes de fatores internos ou externos, que possam afetar a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos.

O processo de identificação de eventos de risco pode abranger tanto riscos negativos tidos como ameaças, cujas consequências são perdas, como os riscos positivos, vislumbrados como oportunidades, cujas consequências são ganhos. O primeiro leva com que os objetivos da organização fiquem aquém das expetativas, enquanto que o ultimo varia no sentido contrário, ou seja, leva a organização a alcançar resultados superiores aos obtidos atualmente ou além das expetativas.

### **Avaliação de Riscos**

Os eventos identificados (componente anterior) devem ser avaliados sob a perspetiva de probabilidade e impacto de sua ocorrência. O objetivo da avaliação é formar uma base para o desenvolvimento de estratégias (resposta a risco) de como os riscos serão geridos, de modo a diminuir a probabilidade de ocorrência e/ou a magnitude do impacto. A avaliação de riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambas.

Os riscos devem ser avaliados quanto a sua condição de inerentes e residuais<sup>8</sup>, e seus impactos devem ser avaliados em uma unidade de medida similar àquela utilizada para mensurar os objetivos de negócio aos quais esses riscos estão relacionados.

Os gestores são responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades de negócio, de processos e atividades que lhes são afetos. O órgão executivo deve avaliar os riscos no âmbito da organização, desenvolvendo uma visão de riscos de forma consolidada (portfólio).

### **Resposta a Riscos**

É o processo de desenvolver e determinar estratégias para gerir os riscos identificados. O modelo identifica quatro categorias de estratégias: evitar, transferir, aceitar e tratar, cuja escolha dependerá do nível de exposição a riscos previamente estabelecido pela organização em confronto com a avaliação que se fez do risco. Isto quer dizer que compete à administração obter uma visão dos riscos em toda organização e desenvolver um conjunto de ações concretas, dentro dessas quatro categorias, para manter o nível de riscos residuais alinhado aos níveis de tolerância e apetite a riscos da organização.

---

<sup>8</sup> Risco residual é o risco que remanesce após a mitigação por controlos

## **Atividades de Controlo**

São as políticas e os procedimentos estabelecidos e executados para mitigar os riscos que a administração opte pela estratégia de tratar. Também denominadas de procedimentos de controlo, não devem ser confundidas com o próprio SCI, pois este, além de abarcar todos os demais componentes do modelo, abrange todas as demais formas de resposta a riscos.

As atividades de controlo devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de controlos preventivos e detetivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registo e controlo), controlos de acesso a recursos e registos, verificações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta etc.

Além de controlos preventivos e detetivos, as ações corretivas são um complemento necessário às atividades ou aos procedimentos de controlo.

## **Informação e Comunicação**

Todos na organização devem receber mensagens claras quanto ao seu papel e ao modo como suas atividades influenciam e se relacionam com o trabalho dos demais na consecução dos objetivos fixados. A importância do CI para a gestão das organizações está no seu potencial informativo para suporte ao processo decisório. A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, que deve ser útil, isto é, apropriada, tempestiva, atual e precisa.

Os sistemas de informação registam, tratam e produzem relatórios contendo informações operacional, financeira/não-financeira e de conformidade, que tornam possíveis a condução e o controlo dos negócios. Informações relevantes devem ser identificadas, coletadas e comunicadas a tempo de permitir que as pessoas cumpram suas responsabilidades, não apenas com dados produzidos internamente, mas, também, com informações sobre eventos, atividades e condições externas, que possibilitem o gerenciamento de riscos e a tomada de decisão. A comunicação das informações

produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam à informação fluir em todos os sentidos.

A informação gerada no curso das operações é usualmente comunicada por meios de canais normais, para quem é responsável e também para um nível superior ao deste. No entanto, canais alternativos de comunicação devem existir para transmitir informação delicada, como atos ilegais ou incorretos e comunicação de riscos. Além das comunicações internas, a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e de obter informações externas, uma vez que as comunicações externas podem fornecer insumos de impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos. Um plano de comunicação entre os níveis hierárquicos, bem como um plano de comunicação com outras partes interessadas (clientes, fornecedores, colaboradores, entidades reguladoras etc.) é recomendável.

### **Monitoramento**

Monitorar diz respeito a avaliar, certificar e revisar a Estrutura de Gestão de Riscos e CI para saber se estão sendo efetivos ou não. Tem, portanto, o objetivo de avaliar a qualidade de gestão de Risco e dos CI ao longo do tempo, buscando assegurar que estes funcionam como previsto e que são modificados apropriadamente, de acordo com mudanças nas condições que alterem o nível de exposição a riscos.

O monitoramento pode ser realizado de dois modos, ou por uma combinação de ambos:

- ✓ Por meio de atividades gerenciais contínuas, isto é, durante o processo, no curso das operações normais; e/ou
- ✓ Por meio de avaliações pontuais, em separado ou específicas.

O primeiro modo é realizado pelo próprio corpo gerencial da entidade e deve distinguir-se claramente da avaliação das operações. Consiste em identificar informações que irão indicar se o processo de gestão de riscos e CI está funcionando eficazmente, por meio de análises de variância, comparações de informações provindas de fontes diversas etc., com a devida consideração em relação a mudanças de processos, alterações no volume de transações, dentre outros fatores que necessitam de atenção dado o seu potencial de alterar o nível de exposição a riscos da entidade e de seus processos de negócio. No



segundo modo, o monitoramento é realizado mediante auto-avaliação, pela própria equipa responsável pelo processo ou por unidade de CI, podendo ainda ser executado por auditoria interna ou externa.

Todas as deficiências (condição, real ou potencial, que possa afetar o alcance de objetivos) ou oportunidades para fortalecer o CI (aumentar as probabilidades de alcance dos objetivos), devem ser comunicadas às pessoas que podem adotar as ações necessárias.

Relativamente aos benefícios alcançados com o modelo em questão, o IIA *apud* MORAIS & MARTINS (2013, p. 134), destaca os seguintes:

- ✓ Melhorar o conhecimento dos riscos e sua gestão eficaz;
- ✓ Identificação proativa e aproveitamento de oportunidades;
- ✓ Resposta rápida às mudanças na envolvente;
- ✓ Retribuição eficiente de recursos para a gestão de riscos;
- ✓ Base comum no estabelecimento para compreensão e gestão de riscos;
- ✓ Tomada de decisões mais segura;
- ✓ Melhorar a previsão de possíveis impactos;
- ✓ Melhorar a orientação das ações operacionais;
- ✓ Melhorar a comunicação do valor acrescentado;
- ✓ Melhorar a credibilidade e confiança;
- ✓ Melhorar a reputação corporativa;
- ✓ Melhorar a probabilidade de êxito na implantação da estratégia.

### **5.3. Funções e Responsabilidades na gestão de riscos empresariais**

Organizacionalmente a responsabilidade no controlo dos riscos é subscrito por todos os membros da entidade, que vai desde dos órgãos executivos, dirigentes, auditores internos e dos demais funcionários. No entanto, de uma forma direta ou indiretamente, a organização conta ainda com a colaboração de outros agentes externos, como auditores externos, órgãos reguladores, etc. Porém, o fato de um agente externo contribuir direta ou indiretamente para que uma organização alcance os seus objetivos não o torna parte, nem responsável pela gestão de riscos corporativos da organização.

A responsabilidade direta por todas as atividades de uma organização, inclusive as de gestão de riscos corporativos recai sobre a sua diretoria executiva.

Naturalmente, os diretores em seus diferentes níveis terão diferentes responsabilidades na gestão dos riscos corporativos. Essas responsabilidades podem variar consideravelmente, dependendo das características da organização.

Em qualquer organização, o presidente é o depositário final da responsabilidade de gestão de riscos. Um dos aspetos mais importantes dessa responsabilidade é assegurar a presença de um ambiente interno positivo.

As responsabilidades do presidente incluem certificar-se que todos os componentes de gestão de riscos corporativos estejam implementados. Além disso geralmente compete ao presidente as seguintes atribuições: (INTOSAI, 2007)

- ✓ Fornecer liderança e direcionamento à diretoria executiva.
- ✓ Formar os valores, os princípios e as principais políticas operacionais que constituem o alicerce de gestão de riscos corporativos na organização.
- ✓ Compete ao presidente e a diretoria executiva definir os objetivos e as estratégias de alto nível. Estabelecerem políticas de caráter mais amplo e desenvolverem a filosofia de gestão de riscos e a cultura da organização.
- ✓ Reunir regularmente com os responsáveis pelas principais áreas funcionais para rever suas responsabilidades, sobretudo a forma como gerem os riscos.

Com esses conhecimentos, o presidente estará em condições de monitorar as atividades e os riscos da organização.

Portanto, cabe aos responsáveis máximos estabelecerem as normas e políticas gerais de implementação e manutenção dos controlos internos e de gestão de riscos.

E aos diretores das unidades a responsabilidade pelas normas e procedimentos específicos para sua unidade e pela administração dos riscos relativos aos objetivos de sua unidade. Transformando estratégias em operações, identificando os eventos, avaliando riscos e adotando respostas a riscos.

Os auditores internos devem avaliar a eficácia dos controlos internos e de gestão de riscos e recomendar melhorias.

A gestão de risco é, de alguma maneira, responsabilidade de todos os funcionários de uma organização, devendo, portanto, fazer parte explícita ou implícita da descrição do cargo. Administrativamente, está mais do que comprovado que todos os funcionários produzem informações úteis e realizam ações necessárias para gestão dos riscos. De forma que, todos são responsáveis por comunicar, pelos canais adequados, conhecimentos que tenham sobre problemas operacionais, ilegalidades/não-conformidades com códigos de conduta e outras violações. AUDIBRA e COSO (2007)

Nesta senda, convém que todas as organizações criem outros canais além das linhas regulares de comunicação que possibilitem a denúncia dessas circunstâncias – ilegalidades/não-conformidades – evitando assim o silêncio por medo das represálias.

Segundo COSTA (2010), os auditores externos em uma auditoria contabilística e financeira, expressão uma opinião acerca da clareza das demonstrações financeiras conforme princípios contabilísticos geralmente aceites. Dessa forma, contribui para o alcance dos objetivos de divulgação externa de informação financeira, bem como outras metas.

Em muitos casos, são fornecidas informações úteis a gestão de risco ao se comunicar achados de auditoria, informações analíticas e recomendações necessárias ao alcance de objetivos, não só de divulgação, mas operacionais e de conformidade. Também podem ser comunicados achados relacionados a deficiências na gestão de risco e CI, e recomendações para melhoria

Legisladores e órgãos reguladores afetam o gerenciamento de riscos corporativos de muitas organizações mediante requisitos sobre o estabelecimento de mecanismos de gestão de riscos ou controlos internos, ou por meio de inspeções por determinadas entidades. Muitas das leis e regulamentos relevantes tratam basicamente dos riscos e controlos de informações financeiras. (Audibra e COSO, 2007)

Porém, algumas delas – especialmente aquelas que se aplicam aos órgãos do governo – também podem tratar de objetivos operacionais e de conformidades.

De acordo com AUDIBRA e COSO (2007) os legisladores e os órgãos reguladores afetam a gestão de riscos de duas formas:

- ✓ Primeiramente, ao estabelecer normas que fornecem o estímulo para que a administração assegure que a gestão de riscos e os SCI atendam aos requisitos mínimos legais e estatutários; e
- ✓ Posteriormente, após as inspeções em uma determinada organização, eles fornecerão informações úteis para a organização sobre a aplicação de gerenciamento de riscos corporativos e as correspondentes recomendações, e, às vezes, as diretrizes para a administração em relação às melhorias necessárias.

Inúmeros terceiros – fornecedores, utentes, parceiros comerciais e outros – podem contribuir para a realização dos objetivos de uma organização. Em outros casos, as partes externas podem fornecer informações úteis à organização em suas atividades de gestão de riscos corporativos.

Dessa relação podem surgir informações das mais variadas possíveis, ou seja, informações referentes à necessidade de um novo serviço, discrepâncias de faturamento, às questões de qualidade, ou aos atos praticados por colaboradores que ultrapassam os limites da integridade e da ética. Essas informações podem ser extremamente importantes para que a organização atinja os seus objetivos estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade legal.

Contudo isso, as organizações deverá possuir mecanismos implementados para recebimento dessas informações e apostarem em medidas adequadas para investigar as causas que estiveram ou estão na origem do problema bem como proceder à sua correção, não se limitando apenas ao tratamento da situação específica relatada.

## **6. Implementação de uma Norma de Controlo Interno**

Como já referenciado, apenas um adequado SCI permite uma segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros e irregularidades, desde que devidamente implementado, pode, além de averiguar a regularidade da atuação administrativa como também, favorecer a utilização adequada dos recursos disponíveis, prevenir e combater desperdícios, coibir ações e políticas irregulares e contribuir para que a aplicação dos recursos disponíveis seja, de fato, aplicados em benefícios de utilidade pública, nesse caso em concreto.

Segundo SOARES (2012, p. 18), a implementação e a manutenção de um SCI além de viabilizar o acompanhamento do exercício das atividades orçamentária, financeira, contabilística, patrimonial e operacional pode também conferir suporte e orientação referente à legalidade, moralidade e eficiência da atividade pública, de modo a assegurar o atendimento aos interesses da coletividade. Ainda pode configurar-se como um instrumento organizacional capaz de fornecer às autoridades informações relevantes para a tomada de decisões.

O objetivo deste *item* é apresentar um modelo básico com os conteúdos mínimos que deverão incluir a Norma de Controlo Interno – NCI. Para isso baseou-se inteiramente na estrutura proposta por MARÇAL & MARQUES (2011).

### **6.1. Disposições gerais**

Neste capítulo deverão ser apresentados os seguintes conteúdos:

#### **OBJETO**

1. (...) institui o sistema de controlo interno da entidade e visa estabelecer um conjunto de regras definidoras de métodos e procedimentos de controlo que permitam assegurar o desenvolvimento das atividades relativas à evolução patrimonial, de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.
2. Visa também assegurar o cumprimento das disposições legais e das normas internas aplicáveis às atividades desenvolvidas pela entidade e a verificação da organização dos respetivos processos e documentos.
3. Os métodos e procedimentos visam os seguintes objetivos:
  - a) A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
  - b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
  - c) A salvaguarda do património;

- d) A aprovação e controlo de documentos;
  - e) A exactidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
  - f) O incremento da eficiência das operações;
  - g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
  - h) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
  - i) A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
  - j) O registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.
4. Na definição das funções de controlo e na nomeação dos respetivos responsáveis deve atender-se:
- a) À identificação dos responsáveis funcionais;
  - b) Aos circuitos obrigatórios dos documentos e às verificações respeitáveis;
  - c) Ao cumprimento dos princípios da segregação das funções de acordo com as normas legais e os seus princípios de gestão, nomeadamente para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos.
5. Os documentos escritos que integram os processos administrativos internos, todos os despachos e informações que sobre eles forem exarados bem como os documentos do sistema contabilístico devem sempre identificar os eleitos, dirigentes, funcionários e agentes seus subscritores e a qualidade em que o fazem, de forma bem legível.
6. A norma tem por base todas as disposições da Estrutura Orgânica da entidade e respetivo funcionamento dos Serviços, adaptando-se naturalmente aos respetivos reajustamentos em matéria de reorganização ou reestruturação orgânica, total ou parcial dos serviços.

#### **ÂMBITO DA APLICAÇÃO**

A norma do sistema de controlo é aplicável a todos os serviços desenvolvidos pela entidade.

#### **ADMINISTRAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO**

Compete ao órgão executivo, exercer a administração e monitorização do SCI ou em quem este delegue essa responsabilidade.

#### **COMPETÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA**

Compete ao Departamento (...), exercer a atividade de auditoria interna através da verificação do cumprimento dos procedimentos de controlo constantes do SCI.

#### **AÇÕES DE AUDITORIA E CONTROLO INTERNO**

Compete ao responsável pelo Setor de Auditoria Interna, assegurar a elaboração do Plano de Ação de Auditoria e coordenar a respetiva equipa técnica, planificar e distribuir as ações de verificação dos procedimentos adotados, bem como apresentar aos órgãos executivos sugestões de melhoria.

#### **EVOLUÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO**

O SCI, deverá ter a flexibilidade necessária de evolução futura, para se reajustar no tempo às eventuais alterações de natureza legal que entretanto venham a ser publicadas no Diário da República para aplicação à entidade, quer através de Leis emanadas da Assembleia da República, quer por meio de outros diplomas aprovados pelo Governo, bem como de outras normas de enquadramento e funcionamento, deliberadas pelos órgãos executivo e deliberativo, no âmbito das respetivas competências e atribuições legais.

### **6.2. Definição e Composição dos documentos oficiais e respetiva organização**

#### **DEFINIÇÃO DOS DOCUMENTOS OFICIAIS**

Deverão ser considerados documentos oficiais, todos aqueles que pela sua natureza representem atos administrativos fundamentais necessários à prova dos fatos mais relevantes, tendo em conta o seu enquadramento legal e as correspondentes disposições aplicáveis.

#### **COMPOSIÇÃO DOS DOCUMENTOS OFICIAIS**

1. São considerados documentos oficiais:

- a) Os regulamentos internos;

- b) As deliberações;
- c) As atas das reuniões do órgão executivo e deliberativo;
- d) Os despachos do presidente do órgão executivo;
- e) As ordens de serviço;
- f) As comunicações internas do presidente do órgão executivo ou outros elementos com competência delegada;
- g) As certidões emitidas para o exterior;
- h) Os livros de registo dos fundos fixos;
- i) Os protocolos celebrados entre a entidade e outras entidades públicas ou privadas;
- j) As procurações da responsabilidade do presidente dos órgãos de gestão;
- k) O orçamento e os Programas de Projetos de Investimentos;
- l) O relatório e contas da entidade;
- m) O mapa do pessoal;
- n) As ordens de pagamento;
- o) As guias de receita;
- p) As requisições externas;
- q) Os programas de concurso e cadernos de encargos;
- r) Os ofícios enviados para o exterior;
- s) As faturas emitidas enviadas a diversas entidades externas;
- t) Os telefaxes enviados para o exterior;
- u) As atas dos júris dos concursos de admissão de pessoal;
- v) As atas dos júris dos concursos de fornecimentos de bens, locação e aquisição de serviços;
- w) Outros documentos que venham a ser considerados oficiais tendo em conta a sua natureza específica e enquadramento legal.

#### **ORGANIZAÇÃO DOS DOCUMENTOS OFICIAIS**

1. A organização e arquivo dos documentos oficiais referidos anteriormente deverão obedecer a um conjunto de regras gerais:
  - a) Os originais dos documentos referidos nas alíneas b) a i) e k) a n), deverão ser numerados sequencialmente em cada ano civil, sendo arquivados na Seção de Expediente, em pastas próprias individuais;



- b) Os originais dos regulamentos internos mencionados na alínea a) deverão ser também arquivados na referida seção em *dossiers* adequados;
- c) Os originais dos documentos mencionados nas alíneas o), p) deverão ser organizados e preparados pela Seção de Contabilidade;
- d) Os originais e duplicados dos documentos mencionados nas alíneas r) e s), deverão ser numerados em cada exercício económico coincidente como o ano civil, sendo os duplicados arquivados na Seção de Contabilidade;
- e) O original do mapa de pessoal deverá ser organizado e arquivado na Seção de Recursos Humanos;
- f) Os originais e duplicados das requisições externos referidas na alínea p) deverão ser numerados sequencialmente em cada ano económico, sendo os duplicados arquivados na (Seção de Aprovisionamento);
- g) As faturas com destino a entidades exteriores, deverão ser emitidas pela Seção de contabilidade, numeradas sequencialmente em cada ano económico sendo o original e duplicado enviados para o destinatário e uma cópia deve ser arquivada nessa seção;
- h) Os telefaxes enviados para exterior deverão ser numerados sequencialmente em cada ano civil e arquivados na seção de expediente.

### **6.3. Normas de execução orçamental**

A execução orçamental deverá obedecer a norma específica criada para o efeito, contendo as seguintes informações:

#### **OBJETO**

Visa estabelecer um conjunto de regras que permitam assegurar não só o cumprimento das diversas disposições legais existentes, mas também permitir a maximização do nível de eficiência, e em particular, o grau de execução dos objetivos estratégicos inicialmente definidos, e transpostos nos Documentos Previsionais.

#### **INTENÇÃO DE REALIZAÇÃO DE DESPESA**

1. Para qualquer intenção, que produza efeitos no orçamento da despesa referente ao ano económico em curso, ou em anos futuros, deverá ser elaborada uma informação,

a qual deverá conter não só o seu valor estimativo, mas também o seu cronograma de execução financeira previsional.

2. O cronograma de execução financeira referido no ponto anterior, deverá atender ao hiato<sup>9</sup> temporal que esta adjacente ao cumprimento de todos os requisitos burocráticos e legais inerentes à realização de despesa.
3. A informação de despesa, e não obstante os procedimentos internos aplicáveis, deverá ser remetida para a Seção de Contabilidade.

#### **CABIMENTO PRÉVIO**

1. A Seção de Contabilidade deverá proceder à cabimentação<sup>10</sup> do montante estimado, em consonância com o cronograma de execução financeira previsional, anexando um documento comprovativo da existência de dotação orçamental suficiente.
2. Caso se verifique que a intenção de despesa apresentada não dispõe de dotação orçamental suficiente, tal fato deverá de forma evidente estar mencionado em anexo.
3. Em qualquer dos casos expostos nos pontos anteriores, a documentação deverá ser remetida para a entidade com competência para autorizar a despesa.

#### **AUTORIZAÇÃO DA DESPESA**

1. Caso a entidade competente autorize a realização da despesa, a documentação é remetida para os serviços competentes para proceder à sua realização, sempre em conformidade com as disposições legais existentes em matéria de realização de despesas públicas.
2. Caso a entidade competente não autorize a realização da despesa, a informação é remetida novamente para a Seção de Contabilidade, a qual deve proceder de forma imediata, à anulação do cabimento, remetendo por fim a documentação para o serviço que desencadeou o processo.
3. Caso a entidade competente pretenda autorizar a realização da despesa, mas esta evidencie a ausência de dotação suficiente, o processo deverá ser remetido à Seção de Contabilidade, com o objetivo de se desencadear o processo previsto para elaboração de modificações orçamentais.

---

<sup>9</sup> É a diferença entre o que é planeado e o que é efetivamente executado

<sup>10</sup> Existência de dotação orçamental suficiente

#### **ASSUNÇÃO DO COMPROMISSO PERANTE TERCEIROS**

1. Após o cabimento prévio, e na fase de assunção da despesa perante uma entidade terceira, deverá a Seção de Contabilidade efetuar contabilisticamente o compromisso, sempre atendendo ao cronograma de execução financeira estabelecido, nomeadamente, efectuando o registo relativo a compromissos para anos futuros, caso o cronograma assim o estipule.
2. Nas situações em que o valor do compromisso não coincida com o montante inicialmente previsto e por conseguinte cabimento, a Seção de Contabilidade deverá proceder à correspondente correção do cabimento.
3. Caso nesta fase se detete ou preveja uma alteração do cronograma de execução financeira, seja face a um atraso significativo evidente no desenvolvimento deste processo, seja face à definição por parte da entidade terceira de um novo cronograma de execução física e financeira, deverá o serviço responsável pelo acompanhamento, atualizar o cronograma inicial.
4. O cronograma atualizado nos termos do ponto anterior deverá ser remetido para a Seção de Contabilidade, para que se proceda à correção dos registos contabilísticos já efetuados ou ainda a efetuar.
5. Mensalmente, a Seção de Contabilidade deverá remeter ao (...), informação referente aos cronogramas de execução física e financeira que contemplem compromissos assumidos para o exercício corrente e/ou seguintes, com o intuito deste, coligir informação imprescindível, tendo em vista a elaboração dos Documentos Previsionais para o ano económico seguinte.

#### **HIATO TEMPORAL, FACE AO CRONOGRAMA FINANCEIRO INICIAL**

1. O serviço responsável pelo acompanhamento da execução de determinada despesa já comprometida perante terceiros, e sempre que ocorra ou se estime um atraso ou antecipação da sua execução financeira face ao cronograma inicialmente definido, deverá imediatamente, e numa base sistemática mensal, proceder à elaboração de um novo cronograma.
2. Nas situações definidas no ponto anterior, o serviço mencionado deverá remeter o novo cronograma financeiro à Seção de Contabilidade, com o intuito de este setor proceder às respetivas correções contabilísticas, nomeadamente no que concerne a compromissos para anos futuros, compromissos do exercício e cabimentos.

#### **NÃO REALIZAÇÃO INTEGRAL DO COMPROMISSO ASSUMIDO**

1. Nas situações em que não ocorra a realização integral de compromissos assumidos, deverá ser efetuada informação remetida à Seção de Contabilidade aludindo esse fato, permitindo que o mencionado setor proceda às respetivas correções contabilísticas.

#### **LIQUIDAÇÃO DE RECEITAS**

1. Os diversos serviços que procedem ao reconhecimento da receita, deverão mensalmente, informar os Serviços de Contabilidade dos montantes de receita que nesse mês deverão ser reconhecidos, mas que ainda não foram cobrados.

#### **LANÇAMENTO CONTABILÍSTICO DA LIQUIDAÇÃO**

1. Com base nas informações mensais efetuadas pelos diversos serviços, a Seção de Contabilidade deverá proceder à liquidação das receitas ocorridas, mas ainda não cobradas.

#### **COBRANÇA DE VALORES PREVIAMENTE LIQUIDADOS**

1. A cobrança de valores já liquidados deverá apresentar em anexo o documento de liquidação respetivo, a fim de que a Seção de Contabilidade apenas proceda ao respetivo movimento contabilístico de cobrança.

### **6.4. Disponibilidades**

Neste capítulo, deverão ser apresentados os seguintes conteúdos (...).

#### **LIMITES DE NUMERÁRIOS EM CAIXA**

1. A importância em numerário existente em caixa no momento do seu encerramento diário não deve exceder o valor mínimo de (...) e o valor máximo de (...).
2. (...)

#### **ABERTURA E MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS**

1. Compete ao órgão executivo, decidir sobre a abertura de contas bancárias tituladas pela entidade.
2. Para a movimentação das contas bancárias serão necessárias duas assinaturas, sendo uma do Presidente do órgão de gestão ou quem este delegue competências para o efeito e a outra do tesoureiro, ou na sua ausência, do seu substituto.
3. Qualquer cheque deverá ser emitido nominativamente e cruzado.
4. Os cheques deverão ser preenchidos pela Seção de Contabilidade e apensos à respetiva ordem de pagamento, a fim de serem devidamente assinados.
5. A assinatura dos cheques só deve ser feita na presença da respetiva ordem de pagamento, já devidamente rubricada pelo Chefe da Seção de Contabilidade, e pelo Dirigente (...).
6. Os cheques não preenchidos deverão estar à guarda do Chefe de Seção de Contabilidade.
7. Os cheques que venham a ser anulados, após a sua emissão, serão arquivados sequencialmente ou agrafados no respetivo livro de cheques, após inutilização das assinaturas, quando as houver, e estão à guarda do Chefe de Seção de Contabilidade.
8. Quando se verificar a existência de cheques em trânsito para além de 60 dias a contar da data da emissão, a Tesouraria deverá tomar a iniciativa de informar o beneficiário, para proceder ao seu desconto, o mais rapidamente possível.
9. O período de validade dos cheques é de 180 dias. Terminada a validade do cheque, este deverá ser cancelado após comunicação enviada ao banco, pela Tesouraria, informando-o de que o referido cheque não deverá ser objeto de pagamento. O cancelamento do cheque pressupõe a anulação contabilística do mesmo (reposição da dívida). A reposição da dívida fica a cargo da Seção de Contabilidade.

#### **PROCESSAMENTO E PAGAMENTO DE ORDENS DE PAGAMENTO**

1. Compete à Seção de Contabilidade o processamento das ordens de pagamento, com base nos documentos legais, devidamente conferidos e autorizados.
2. A emissão de ordens de pagamento deve respeitar o plano de pagamento que é elaborado (...ex. mensalmente), sob as orientações do órgão de gestão.

3. Deve efetuar-se o registo do nome da entidade bancária e o número de cheque ou da guia de transferência, na respetiva ordem de pagamento.
4. As ordens de pagamento devem ser devidamente rubricadas, primeiro pelo Chefe de Seção de Contabilidade, depois pelo Dirigente (...) e por fim pelo Presidente do órgão de gestão ou outro com competência delegada.
5. As ordens de pagamento e os guias de transferência devem ser assinadas em simultâneo.
6. A assinatura das ordens de pagamento pelo Dirigente (...) será efetuada à (dia da semana), ou no dia útil subsequente, se coincidirem com dias feriados.
7. Os pagamentos devem ser efetuados preferencialmente por cheques ou transferência bancária, podendo no entanto ser efetuados pagamentos em numerário até (...) escudos<sup>11</sup>.

#### **LOCAL DE COBRANÇA DE RECEITAS**

1. A Tesouraria é o local onde se procede à cobrança das receitas e os serviços emissores de guia de receita são:
  - a) (...)
2. A cobrança de receitas fora da Tesouraria designadamente as receitas provenientes de (...) são cobradas pelo funcionário designado para o efeito.
3. Nos locais de cobrança de receitas referidos no ponto anterior, as importâncias cobradas, bem como os respetivos documentos devem ser entregues no próprio dia da cobrança ou, caso não seja possível, no dia útil seguinte.
4. Em caso de necessidade deverão ser criados outros postos de cobrança ou servidores de receita.

#### **CONTAS CORRENTES**

1. Compete à Tesouraria manter permanentemente atualizadas as contas correntes referentes às instituições bancárias onde se encontrem contas abertas em nome da entidade.

---

<sup>11</sup> Em vez de “euros” como referenciado pelos autores

### **RECONCILIAÇÕES BANCÁRIAS**

1. Mensalmente deverão ser efetuadas reconciliações bancárias e confrontadas com os registos contabilísticos. Esta operação deverá ficar a cargo de um funcionário da Seção de Contabilidade, que não tenha acesso às contas correntes referentes às instituições bancárias. Depois de elaboradas, as reconciliações bancárias, devem ser visadas pelo Dirigente (...).
2. Quando se verificarem diferenças nas reconciliações bancárias, estas são averiguadas e prontamente regularizadas.
3. Após cada reconciliação bancária, a Tesouraria deverá analisar a validade dos cheques em trânsito, promovendo o respetivo cancelamento junto da instituição bancária respetiva, nas situações em que se justifiquem, efetuando os registos contabilísticos de regularização.

### **RESPONSABILIDADE DO (A) TESOUREIRO (A)**

1. O(a) Tesoureiro(a) é responsável pelo rigoroso funcionamento da Tesouraria nos seus diversos aspetos.
2. A responsabilidade do(a) tesoureiro(a) pelos fundos e documentos entregues à sua guarda, devem ser verificados pelo Dirigente (...), na presença daquele ou do seu substituto, através de contagem física do numerário e documentos sob a sua responsabilidade, nas seguintes situações:
  - a) Trimestralmente e sem prévio aviso;
  - b) No encerramento das contas de cada exercício económico;
  - c) No final e no início do mandato do órgão executivo eleito ou do órgão que o substitui, no caso de aquele ter sido dissolvido;
  - d) Quando for substituído o(a) Tesoureiro(a).
3. Deverão ser lavrados termos de contagem dos montantes sob a responsabilidade do tesoureiro, assinados pelos seus intervenientes e, obrigatoriamente pelo responsável do Órgão de Gestão, pelo Dirigente (...) e pelo tesoureiro nas seguintes situações:
  - a) No final e no início do mandato do órgão executivo eleito ou do órgão que o substitui, no caso de aquele ter sido dissolvido;
  - b) Quando for substituído o tesoureiro, neste caso acresce a assinatura do tesoureiro cessante.

4. O tesoureiro depende funcionalmente da (...) e responde diretamente perante o órgão executivo pelo conjunto de importâncias que lhe são confiadas e os outros funcionários em serviço na tesouraria respondem perante o tesoureiro pelos atos e omissões que se traduzem em situações de alcance, qualquer que seja a sua natureza.
5. A responsabilidade do tesoureiro cessa no caso dos fatos apurados não lhe serem imputáveis e não estiverem ao alcance do seu conhecimento.
6. Sempre que, no âmbito de ações inspetivas, se realize a contagem dos montantes sob a responsabilidade do tesoureiro, o Órgão executivo, mediante requisição do inspetor ou do inquiridor, dará instruções às instituições bancárias para que forneçam diretamente àquele, todos os elementos de que necessite para o exercício das suas funções.
7. Com regularidade a tesouraria deverá solicitar às instituições bancárias, extratos de todas as contas de que a entidade é titular, no sentido de proceder ao seu controlo, e em particular do endividamento.
8. O Diário de Tesouraria deve ser assinado pelo tesoureiro e pelo funcionário da Seção de Contabilidade que confere os documentos de entrada e saída.
9. O Resumo Diário de Tesouraria deverá ser assinado pelo tesoureiro e pelo funcionário da Seção de Contabilidade que procede à respetiva conferência e pelo responsável máximo do Órgão de Gestão.
10. No ato do pagamento deverá ser aposto o carimbo na ordem de pagamento e nos documentos anexos com a designação de “pago”, assim como o de “recibo anexo” na ordem de pagamento.

#### **FUNDO FIXO**

1. Em caso de reconhecida necessidade, o órgão executivo poderá deliberar sobre a constituição de fundos fixos, correspondendo a cada um, uma dotação orçamental e visando o pagamento de pequenas despesas urgentes e inadiáveis.
2. Cada um destes fundos deverá ser reconstituído no fim de cada mês e repostos no final do ano, não podendo conter em caso algum despesas não documentadas.
3. Para efeito de controlo dos fundos fixos, o órgão executivo deve deliberar, no início de cada ano económico, que coincide com o início de cada ano civil, sobre a



aprovação da constituição dos fundos fixos necessários, definido as normas a que o mesmo devem obedecer, das quais devem constar:

- a) O montante que constitui o fundo, a designação da unidade orgânica e dos respetivos responsáveis pela sua posse e utilização;
  - b) A natureza das despesas nas correspondentes rubricas da classificação económica que disponibilizaram as dotações necessárias para o efeito.
4. Compete à Seção de Contabilidade a afetação dos fundos fixos, nas correspondentes rubricas da classificação económica, segunda a natureza das despesas, bem como a emissão das respetivas ordens de pagamento, para efeitos da sua reconstituição.
  5. Não poderão ser pagas pelo fundo fixo despesas classificadas em rubricas da classificação económica diferentes das previstas nas rubricas da classificação económica definidas aquando da sua constituição.
  6. Os fundos fixos serão reconstituídos mensalmente contra os documentos justificativos das despesas (recibos ou documento equivalente emitidos na forma legal), sendo registadas pelos serviços administrativos de apoio ao responsável pelo fundo fixo em livros adequados ou por meio de processos informáticos, os quais devem ser assinados pelos respetivos responsáveis e pelo Presidente do Órgão Executivo.
  7. A reposição dos fundos fixos será efetuada na Tesouraria até 31 de Dezembro de cada ano.
  8. Os responsáveis pela posse e utilização de fundos fixos, devem proceder ao registo em livro próprio, das despesas pagas por este.

## **6.5. Terceiros**

Neste capítulo deverão ser apresentados os seguintes conteúdos;

### **OPERAÇÃO DE CONTROLO**

1. Periodicamente dever-se-á proceder á reconciliação entre os extratos de conta corrente de clientes e de fornecedores, com as respetivas contas da autarquia, cuja tarefa é da competência do Chefe da Seção de Contabilidade ou de um funcionário por ele designado, mas desde que não seja quem proceda ao registo contabilístico das mesmas.

2. As faturas de fornecedores e empreiteiros devem ser entregues por estes diretamente na Seção de Contabilidade ou remetidas a esta, quando recebidas na Seção de Expediente.
3. Na Seção de Contabilidade, serão conferidas as faturas de fornecedores com a respetiva guia de remessa e ou a requisição externa, as quais se registam em receção e conferência, para serem informados os serviços requisitantes. Depois de anexados todos os documentos necessários, as faturas são enviadas para despacho do Presidente do Órgão Executivo quem tenha por este competência delegada e seguidamente, são enviadas para a Seção de Contabilidade, procedendo-se ao movimento contabilístico para a respetiva regularização da conta corrente do fornecedor. Após este procedimento são remetidas cópias à Seção de Aprovisionamento.
4. Caso existam faturas recebidas com mais de uma via, é apostado de uma forma clara e evidente, um carimbo de “Duplicado”.
5. A contabilização dos juros de empréstimos deve ser precedida de informação do Chefe da Seção de Contabilidade ou de um funcionário por ele designado que explicita claramente que o montante dos juros está de acordo com as condições contratuais.
6. Periodicamente devem ser efetuadas reconciliações das contas de empréstimos bancários com as instituições de crédito, operação a cargo do Chefe da Seção de Contabilidade ou a um funcionário por ele designado, desde que não proceda ao registo dos movimentos contabilísticos das mesmas.
7. As contas de “Estado e outros entes públicos” bem como as contas de devedores e credores, devem igualmente ser reconciliadas, nos termos do número anterior.
8. O Chefe de Seção de Contabilidade deve prestar informação trimestral ou quando solicitada, ao órgão executivo sobre a situação financeira e endividamento da entidade.

## **6.6. Compras**

### **AQUISIÇÕES**

1. O processo de compra inicia-se na Seção de Aprovisionamento e (...) com base nos pedidos dos serviços utilizadores efetuados através de requisição interna ou nota de

encomenda emitida pelo armazém e, sempre que possível, com a estimativa do seu custo.

2. Sempre que se preveja que o encargo com a aquisição de determinados bens se prolongue para além do ano económico em curso, em especial nos fornecidos em contínuo, deve o dirigente da unidade orgânica que solicitou os bens, fazer uma estimativa da repartição dos encargos pelos anos em que decorrer o fornecimento, não descurando o período que medeia entre a manifestação da necessidade dos bens e o início do fornecimento.
3. Regra geral, todas as aquisições devem primeiro, ser cabimentadas pela Seção de Contabilidade de acordo com a repartição de encargos definida e, após estas estarem autorizadas por quem tiver competência para autorizar a realização da despesa.
4. Após a adjudicação do fornecimento, observados os procedimentos enunciados, a Seção de Contabilidade procede ao compromisso do encargo resultante da aquisição de acordo com a repartição de encargos definida.
5. As compras são efetuadas pela Seção de Aprovisionamento e (...), com base em requisição externa ou contrato, após a verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concurso e de contratos.

#### **DA ENTREGA DAS AQUISIÇÕES**

1. A entrega dos bens é feita no armazém ou serviço utilizador onde se procede á conferência física e qualitativa, confrontando as respetivas guias de remessa/fatura com a requisição externa, na qual é posto um carimbo de “Recebido e Conferido” e a data e rubrica de quem recebeu e conferiu.

#### **6.7. Gestão de recursos humanos**

##### **FUNÇÃO E COMPETÊNCIA**

1. A gestão administrativa dos recursos humanos está diretamente cometida ao Departamento (...), em articulação com os restantes departamentos e serviços, de acordo com as funções e competências que lhe foram atribuídas.

2. A gestão administrativa dos recursos humanos, em sentido lato, engloba a execução do orçamento de despesa com o pessoal, sujeito eventualmente a alterações ou revisões das rubricas orçamentais, e o necessário reajustamento do mapa de pessoal, em cumprimento das deliberações e decisões tomadas pelo órgão executivo, tendo em conta a sua programação ao longo de cada exercício económico,

#### **PROCESSOS DOS FUNCIONÁRIOS**

1. Na Seção de Recursos Humanos deverá existir, para cada trabalhador, um processo do concurso onde deverão ser arquivados todos os documentos que levaram à sua admissão e um processo individual com todos os seus dados pessoais entre outros documentos.
2. O processo do concurso deve incluir:
  - a) Todo o expediente inerente ao concurso;
  - b) Relatório do júri de seleção.
3. O processo individual deve incluir:
  - a) Fotocópia do Diário da República onde foi publicado o anúncio;
  - b) Despacho de nomeação assinado;
  - c) Ficha clinica;
  - d) Cadastro (resumo do processo individual), o qual deve estar permanentemente atualizado.
4. (...)
5. O acesso aos processos individuais deverá estar restrito aos funcionários da Seção de Recursos Humanos, bem como ao Dirigente (...).
6. Na constituição dos processos de concurso, além de serem respeitadas as regras orçamentais, devem também ser todos numerados sequencialmente com número e ano de constituição;
7. Devem existir listagens atualizadas de todo o pessoal ao serviço – quadro, contratados, em comissão de serviço, destacamento ou requisição.
8. A Seção de Recursos Humanos, deve elaborar atempadamente, em cada ano, um balanço social das atividades com base na legislação em vigor.

9. A cessação ou a modificação das relações de trabalho, quer aconteça por iniciativa do trabalhador ou da entidade, deverá respeitar todas as normas legais em vigor e ficar devidamente registada no processo individual do trabalhador.

#### **FORMALIDADES DE ADMISSÃO DE NOVOS FUNCIONÁRIOS**

1. A admissão é feita através de concurso externo, concurso interno geral e oferta pública de emprego.
2. A abertura de qualquer concurso de admissão ou oferta pública de emprego deve ser precedida de despacho.
3. A Seção de Recursos Humanos deve remeter à Seção de Contabilidade uma cópia do despacho que desencadeia a abertura do concurso, acompanhado de informação do chefe de Seção com a previsão de encargos para o ano económico em curso, para cabimento desses encargos.
4. A Seção de Recursos Humanos deve remeter à Seção de Contabilidade uma cópia do contrato de trabalho acompanhado de informação com o encargo anual previsto para proceder ao respetivo compromisso, depois assinado pelos outorgantes.
5. O enunciado no ponto anterior aplica-se também para as restantes situações que impliquem acréscimo de encargos com pessoal.

#### **PONTUALIDADE E ASSIDUIDADE**

1. A pontualidade e assiduidade, dos funcionários, serão controladas através de relógio de ponto, ou de outro mecanismo eletrónico de controlo de assiduidade.
2. Compete ao Órgão Executivo a justificação ou injustificação das faltas e aprovar e alterar o mapa de férias do pessoal dirigente, bem como deferir ou indeferir licenças.
3. Compete aos Dirigentes (...) justificar ou injustificar faltas e aprovar e alterar o mapa de férias dos funcionários afetos às respetivas unidades orgânicas.
4. O mapa de férias de cada funcionário deve ser preenchido por este até final de (...) do ano em questão e enviado à Seção de Recursos Humanos, ficando sujeito a confirmação e aprovação.
5. Até ao dia (...) de cada mês, a Seção de Recursos Humanos deverá emitir uma listagem de assiduidade/pontualidade dos funcionários que fazem marcação

eletrónica das entradas e saídas, referente ao mês anterior, com as correções resultantes dos documentos justificativos das faltas.

6. As faltas e as férias são inseridas na aplicação informática de vencimentos para proceder à regularização nos respetivos vencimentos.

#### **PROCESSAMENTO E PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO E OUTROS ABONOS**

1. A política de remuneração é estabelecida de acordo com a legislação em vigor.
2. A Seção de Recursos Humanos, só poderá introduzir alterações nas folhas de vencimento na posse de documentos devidamente autorizados e assinados. Tais documentos deverão, chegar à Seção em tempo útil para serem considerados no mês a que diz respeito.
3. Os vencimentos e descontos devem ser calculados com pelo menos (...) dias de antecedência relativamente à data do Pagamento.
4. As folhas de vencimento processadas informaticamente, são pagas por transferência bancária através de ofício acompanhado de mapa e suporte informático com a relação de trabalhadores e respetivos dados bancários enviados à entidade bancária escolhida para este tipo de pagamento.
5. Mensalmente, deve ser entregue a cada trabalhador um recibo relativo ao vencimento, com a descrição de todos os dados referentes ao mês em questão.
6. Os descontos deverão ser efetuados de acordo com a legislação em vigor, nomeadamente, impostos devidos ao Estado e outras entidades.
7. Os funcionários encarregues do processamento das remunerações deverão ser regularmente substituídos.

#### **HORAS EXTRAORDINÁRIAS E SUPLEMENTARES**

1. As horas extraordinárias e suplementares devem ser previamente autorizadas por quem tenha competência. Posteriormente, deve ser preenchido em impresso próprio a informação relativa às horas realizadas e assinado por quem as autorizou.
2. A Seção de Recursos Humanos só deverá processar horas extraordinárias e suplementares, previamente autorizadas.

3. Mensalmente, a Seção de Recursos Humanos deverá controlar o número de horas de trabalho extraordinário e suplementar prestado (em referência aos limites legais), por cada funcionário.

#### **AJUDAS DE CUSTO**

1. As ajudas de custo, deslocações e alojamentos dos funcionários, devem ser formalizadas através de impresso próprio sendo devidamente justificadas e aprovadas pelo dirigente da unidade orgânica com competência delegada, devendo ser pagas de acordo com a legislação em vigor.
2. A prestação de serviço com direito a ajuda de custo, está dependente de prévia autorização.
3. O uso de viatura própria depende de despacho favorável do responsável do organismo.

Redigido a NCI sugerida por esses autores, ficou-se a ideia de que pontos como disponibilidade e tesouraria, no que refere a números de assinaturas exigidas num cheque, a guarda dos mesmos e a emissão das respetivas ordens de pagamento, tanto podem ser seguidos na íntegra de acordo com a sugerida pelos autores como também podem ser implementadas de acordo com o recomendado na análise do caso prático.

## **7. Enquadramento legal do Controlo Interno no Setor Público Cabo-Verdiano**

No intuito de resolver os problemas na informação financeira do Estado, os sucessivos Governos tem procurado pôr em prática um programa de reforma no setor financeiro do Estado – atualmente no seu ritmo cruzeiro – o qual inclui a adoção de um Plano Nacional da Contabilidade Pública – PNCP, de acordo com o Decreto-Lei n.º 10/2006, de 30 de Janeiro, propiciando a produção e organização da informação orçamental

financeira, patrimonial e extrapatrimonial das entidades do setor público administrativo, que tenha subjacente a adoção da digrafia ou metodologia das partidas dobradas e o regime de acréscimo e que traduza uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial das entidades e sua evolução bem como ainda da execução orçamental.

Ou seja, o PNCP traduz num instrumento de gestão e controlo da coisa pública que irá proporcionar uma profunda reforma no inventário e gestão das riquezas do Estado.

O documento é aplicável a todas as entidades que integram a função pública, podendo no entanto ser exigida, pelo ministério que tutela a área das finanças, a sua aplicabilidade para as demais pessoas coletivas de Direito Privado sem fins lucrativos quando estas usufruam de benefícios proporcionados por entidades públicas ou pratiquem operações financeiras de interesse público.

Como isto, estarão os decisores públicos pretendendo aperfeiçoar o modo como se faz o registo da “coisa pública”, contrapondo a tendência atual que assenta numa contabilidade fragmentada, independente, desintegrada, unigráfica ou partidas simples, manual, baseada unicamente na execução orçamental utilizando o regime de caixa e sem tradição de consolidação periódica dos patrimónios das entidades componentes do Setor Público Administrativo – SPA.

De modo que, esse instrumento dará um caris digráfico, cronológico, integral e sistemático aos registos, permitindo assim ter uma ideia do valor líquido aproximado desse património, que está compreendido entre dinheiros, dívidas a receber e a pagar, bens não duradouros, prédios rústicos e urbanos, viaturas, equipamentos, etc., ou seja, passa-se de uma gestão fechada para uma gestão aberta, transparente, rigorosa, baseada na legalidade e orientada para o cidadão.

Lançam-se, assim, as bases para a criação de um Sistema de Informação para a Gestão Financeira orientado pelas novas e modernas correntes da Administração Pública e sustentado nomeadamente pelo manual das finanças públicas do Fundo Monetário Internacional – FMI e pelas recomendações da International Federation of Accountants – IFAC, que abrangerá todo o SPA e cujo objetivo maior é a Melhor Gestão dos Recursos Públicos, procurando-se sempre a transparência na Gestão Pública.



Daí que, para CATARINO (2012, p. 366), todas as entidades que gerem dinheiros ou fundos públicos devem prestar contas, bem como todos os esclarecimentos que lhes forem solicitados ou devidos, respondendo ou assumindo as correspondentes responsabilidades perante os órgãos próprios, pelas contas prestadas, e sujeitando-se às correspondentes sanções em caso de violação.

No que se refere as autarquias locais, relativamente a prestação de esclarecimentos ou prestação de contas, a execução das leis não decorre sempre da mesma maneira. São três os ramos em que essa execução se diferencia, correspondentes as três vias de atuação, a saber: a política, a administrativa e a jurisdicional.

À Assembleia Municipal cabe atuar politicamente, à Câmara Municipal, Inspeção-Geral de Finanças e o Controlador Financeiro compete-lhes atuar administrativamente, deixando a cargo do Tribunal de Contas a atuação jurisdicional.

Far-se-á agora uma breve referência a essas instituições que atuam de forma política e administrativamente e que, do ponto de vista do controlo e inspeção dos serviços, têm grande relevo na Administração Pública Cabo-verdiana, e quanto ao TC que atua jurisdicionalmente será explorado no espaço próprio.

### **Assembleia Municipal**

Se tivermos presente as pertinentes disposições legais, designadamente, da Constituição da República – art.º 236 – e da Lei do Regime Financeiro das Autarquias Locais, a Lei n.º 79/VI/2005, de 5 de Setembro podemos facilmente concluir que a Assembleia Municipal detém largos poderes e competências de controlo financeiro. Competências e poderes que, por um lado, mesmo abrangendo toda atividade financeira da CM não o pode sancionar judicialmente pelos atos considerados fraudulentos e lesivos aos interesses dos munícipes, já que estão direcionados para o TC porém, por outro lado, a fiscalização levado a cabo pela Assembleia Municipal assume a natureza de controlo político.

A Assembleia Municipal poderá deliberar o estabelecimento de dispositivos, pontuais e permanentes de fiscalização, que permitam o exercício adequado da sua competência,

devendo a Câmara Municipal facultar os meios e informações necessários aos objetivos a atingir, de acordo com o que for definido pela Assembleia Municipal.

### **Câmara Municipal**

A existência de autarquias locais no conjunto da Administração Pública Cabo-Verdiana é um imperativo constitucional. Na verdade, determina o artigo 230.º da CRCV:

1. A organização do Estado compreende a existência de autarquias locais.
2. As autarquias locais são pessoas colectivas públicas territoriais dotadas de órgãos representativos das respetivas populações, que prosseguem os interesses próprios destas.
3. A criação e extinção das autarquias locais, bem como a alteração dos respetivos territórios são feitas por lei, com prévia consulta aos órgãos das autarquias abrangidas.
4. A lei estabelece a divisão administrativa do território.

De acordo com MARCELLO CAETANO *apud*. AMARAL (2005, p. 418), autarquias locais compreende como sendo pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrição do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes.

As autarquias configuram como sendo entidades independentes e completamente distintas do Estado, podendo no entanto ser fiscalizada, controlada e/ou subsidiada pelo mesmo. As Autarquias locais fazem parte da chamada “ Administração Autónoma do Estado”.

Tratando da fiscalização administrativa e financeira da CM compete primeiramente ao Órgão Executivo essa tarefa.

O Órgão Executivo deve estabelecer e executar dispositivos permanentes de acompanhamento, avaliação e fiscalização orçamental e financeira pelo menos trimestralmente, podendo o mesmo recorrer a serviços externos especializados através de contrato.

## **A Inspeção-Geral de Finanças**

A IGF pertence ao Ministério das Finanças, assumindo aí a categoria de serviço central.

Tem natureza inspetiva: é constituída por inspetores, que se deslocam aos diferentes locais (dos quais autarquias), para examinar livros e documentos que compõem a escrituração da pessoa coletiva em causa, cofres, tudo o que seja necessário para o desempenho das suas funções.

De um modo geral, pode dizer-se que lhe pertence inspecionar, em nome do Governo e sob a direção do Ministério das Finanças, a atividade dos diferentes serviços e organismos do estado, bem como das demais entidades públicas.

A IGF não se confunde, porém, com TC: porque o TC enquanto tribunal que é, é passivo e aguarda que lhe enviem os casos para sobre eles se pronunciar, ao passo que a IGF, como elemento da administração ativa, toma todas as iniciativas que entender, dentro dos limites da lei, para investigar e descobrir quaisquer ilegalidades ou irregularidades; por outro lado, a IGF não pode julgar nem condenar, enquanto o TC pode fazê-lo.

Cabe, pois, à IGF (Decreto-Lei n.º 29/2001, de 19 de Novembro e Lei n.º 134/IV/95, de 03 de Julho) a fiscalização administrativa de todos os serviços de finanças e cofres públicos do País, competindo-lhe nesta qualidade inspecionar os cofres e as contas do Estado, dos governos civis, das autarquias locais, das empresas públicas, etc.

Mas o seu raio de ação vai mais longe e extravasa mesmo os limites do próprio SPA: também lhe pertence, na verdade, a fiscalização de certas instituições particulares de utilidade pública e de certas sociedade de interesse coletivo, bem como a fiscalização de certos aspetos do regime das sociedades anónimas.

A IGF é outra das instituições que, no âmbito de um adequado programa de Reforma Administrativa, carece de constante valorização, sem o que será impossível manter em ordem a administração financeira cabo-verdiana.

## **Controlador Financeiro**

No âmbito da reforma do sistema administrativo do estado em curso, introduziu-se profundas alterações no Sistema da Contabilidade Pública – Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de Novembro – atingindo áreas de importância fundamental para o desenvolvimento do país.

O Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de Novembro, visa dotar os serviços com uma maior autonomia e operacionalização na preparação, execução orçamental garantindo a salvaguarda da transparência na gestão e consequente controlo na prestação de contas.

Para tal, surgiu uma nova figura no ordenamento jurídico Cabo-verdiano – o de Controlador Financeiro – pertence também ao Ministério das Finanças, porém ficará jurídica e funcionalmente agregado à Direcção Geral da Contabilidade Pública tendo o mesmo a sua área de intervenção claramente definida, devendo proceder ao controlo prévio e concomitante da legalidade, regularidade, economicidade, eficácia, e boa gestão financeira das operações de receitas e despesas.

De acordo com o Decreto-Regulamentar nº 2/2007, de 15 de Janeiro, estão sujeitos à intervenção do CF, os serviços simples, os serviços com autonomia administrativa, os fundos autónomos, os estabelecimentos públicos, os serviços personalizados e as fundações públicas.

O diploma (Decreto-Lei nº 29/2001, de 19 de Novembro) aborda em profundidade a problemática do controlo em matéria de finanças públicas, que se revela de importância particular no contexto da instalação do novo sistema. É no quadro dessa abordagem que se impõe definir o leque de competências do CF, o seu perfil profissional e a sua independência técnica enquanto órgão de controlo.

Ao CF compete exercer um controlo concomitante da execução orçamental, fiscalizando a correção jurídico-financeira dos atos de gestão financeira e execução orçamental, nos termos da legislação que define os princípios e as normas relativos ao regime financeiro da contabilidade pública, da legislação orçamental e do estabelecido no presente diploma.

Compete ainda ao CF, exercer designadamente todas as demais competências que lhe é reservado no art.º 3 n.º 2 e 3 do Decreto-Regulamentar nº 2/2007, de 15 de Janeiro.

## **8. O Tribunal de Contas como Instituição Superior de Controlo**

O Tribunal de Contas caracteriza-se como sendo um importantíssimo órgão do SPA no nosso País – como, aliás, em muitos outros.

Existe e funciona junto do Ministério das Finanças, embora não na dependência do Ministério das Finanças, ou seja, para efeitos de arrumação orgânica e orçamental, o TC é considerado um organismo ligado ao Ministério das Finanças; não é porém um organismo dependente, mas sim um verdadeiro tribunal. Não está no entanto integrado na estrutura do poder judicial, é um tribunal autónomo, que existe de *per si*, e que não faz parte de nenhuma hierarquia de tribunais – nem a dos tribunais judiciais, nem a dos tribunais administrativos.

### **O que é Tribunal de Contas?**

Tem jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito de toda a ordem jurídica Cabo-verdiana, tanto em território nacional como no estrangeiro, neste caso, em relação aos serviços, organismos ou representações do Estado no exterior.

De acordo com o art.º 3 da Lei nº 84/IV/93 de 12 de Julho, estão sujeitos a jurisdição do TC – O Estado e seus serviços, autónomos ou não; Os Institutos Públicos e as autarquias locais e suas associações.

Estão igualmente sujeitos à fiscalização do Tribunal de Contas, outros entes públicos sempre que a lei o determine.

A data da criação do organismo remonta a 1987, tem a sua sede na Cidade da Praia e atualmente presidido por José Carlos Delgado contando com mais dois vogais totalizando assim três juízes.

O Presidente do TC é nomeado pelo Presidente da República, sob proposta do Governo, sendo os Juízes igualmente nomeados pelo Presidente da República, em comissão especial de serviço, pelo período de cinco anos renovável.

O TC é independente, sendo garantias da sua independência, a exclusiva obediência dos seus juízes à lei, o autogoverno, a inamovibilidade e a irresponsabilidade dos seus juízes.

Segundo o art.º 219.º n.º1 da Constituição, o TC é “o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”.

São quatro as principais funções do TC:

- ✓ Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado<sup>12</sup>;
- ✓ Fiscalizar a legalidade das despesas públicas realizadas pelas entidades sob sua jurisdição;
- ✓ Julgar as contas dos organismos públicos e efectivar a responsabilidade por infrações financeiras;
- ✓ Assegurar, no âmbito nacional, a fiscalização da legalidade das despesas dos organismos, serviços e demais entidades em regime de instalação.

A primeira trata-se de uma *função consultiva*, de natureza técnica e política: dar parecer, anualmente ou sempre que for chamado, sobre a Conta Geral do Estado.

O desenvolvimento das atividades do Estado e das autarquias locais assentam do ponto de vista financeira, sob dois documentos fundamentais elaborados anualmente – Orçamento e a Conta – traduzindo basicamente o que *deverá ser* e o que *foi* durante a vida financeira destas entidades no período de um ano.

Antes de ser discutido e aprovado na generalidade, compete ao Executivo Central ou Local enviar a Conta Geral do Estado/Município a TC para ser submetido a uma análise e estudo minuciosamente, do ponto de vista da *legalidade administrativa* e da *regularidade financeira*, terminando por emitir um parecer acerca dela, de modo a habilitar a Assembleia da República/Municipal a pronunciar-se sobre o mérito global da Conta Geral do Estado/Município.

---

<sup>12</sup> Estado – (acepção administrativa) é a pessoa colectiva pública que, no seio da comunidade nacional, desempenha, sob a direcção do Governo, a atividade administrativa.

A segunda função é de *fiscalização preventiva*: o TC pronuncia-se sobre a legalidade administrativa e financeira da generalidade das despesas públicas que o Estado pretenda fazer, antes de serem efetuadas. Quer isto dizer que, quando o Estado quer praticar qualquer ato que implique uma despesa, tem de preparar os respetivos documentos e apresentá-los ao TC: este examina-os para o efeito de verificar se os documentos estão em ordem, isto é, se estão de acordo com as regras aplicáveis, quer sejam de Direito Administrativo, quer sejam de Direito Financeiro; e só apõe o seu *visto* se encontrar tudo devidamente regularizado.

Se considera que há qualquer ilegalidade ou irregularidade, quer do ponto de vista administrativo quer do ponto de vista financeiro, recusa o visto. Neste último caso, a eficácia do ato administrativo em causa fica paralisada: o ato não poderá ser executado.

Chama-se também a esta atividade a função de *exame e visto*: exame, porque o Tribunal tem primeiro de examinar o ato e o respetivo processo; e visto, porque em consequência desse exame o Tribunal apõe ou recusa o visto, conforme os casos.

A terceira função é tipicamente uma função *jurisdicional*: consiste no julgamento das contas apresentadas no final do ano, ou no termo de uma gerência, por todos os funcionários que tenham tido à sua guarda dinheiros públicos, e pela generalidade das entidades que integram o SPA, incluindo as autarquias locais.

Nesse período já temos a decorrência das atividades financeiras, fizeram-se despesas, cobraram-se receitas, elaboraram-se contas, juntaram-se recibos. O Tribunal vai analisar as contas apresentadas: se considera que as contas estão em ordem, declara que as pessoas por elas responsáveis ficam “quites”, e emite aquilo a que se chama a “quitação”; se as contas não estão em ordem, e nomeadamente se houver ilegalidades ou fraudes, o Tribunal julga os responsáveis e, como tribunal que é, pode mesmo condená-los.

Como atividade instrumental ao serviço desta terceira função, o TC pode ordenar e realizar inquéritos e auditorias, no exercício de uma *fiscalização sucessiva* da legalidade financeira (Lei n.º 84/IV/93 de 12 de Julho, art.º 23).

A quarta função – fiscalização da legalidade das despesas dos organismos, serviços e demais entidades em regime de instalação – não se encontra ainda devidamente

regulamentada, mas reveste-se da maior importância e visa, sobretudo, apreciar se esses recursos financeiros “foram aplicados ao fim a que se destinavam e que presidiu à sua atribuição”.

Por esta descrição, embora sintética, já se vê que as funções do TC são muito complexas e importantes, e a sua posição no Estado é das mais altas. É por isso que, nos termos do art.º 135.º, n.º 2 alínea *e*), da CRCV, o Presidente do TC é nomeado (e exonerado) pelo Presidente da República, ainda que sob proposta do Governo.

Em nossa opinião, a importância do TC deveria ser ainda maior. A valorização e prestígio do TC constituem pontos essenciais e urgentes da tão necessária Reforma Administrativa. Infelizmente, nos últimos meses, vem-se notando uma tendência para condicionar ou limitar, até certo ponto, os poderes do TC. É o contrário do que devia ser feito.



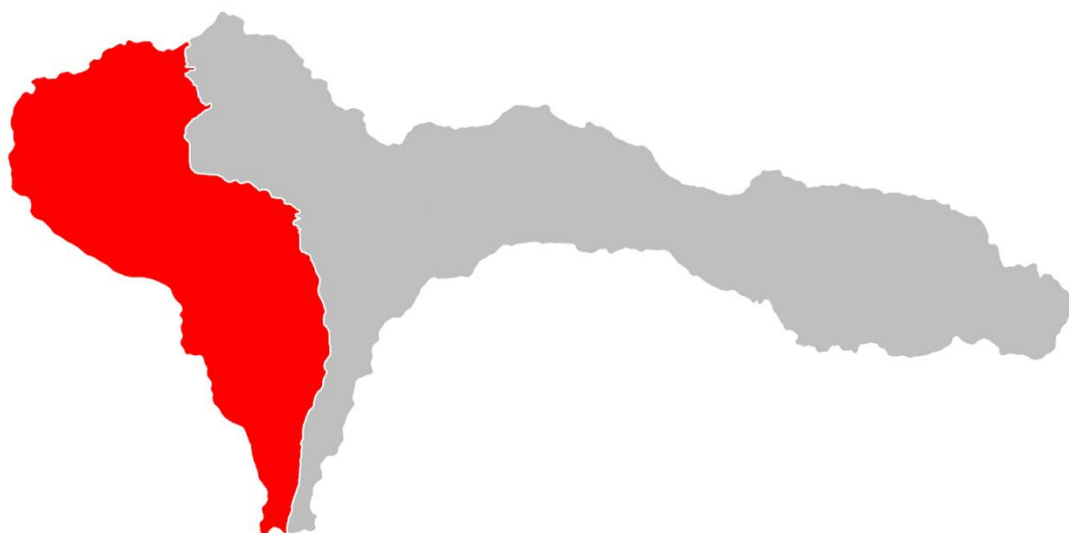
## CAPÍTULO IV

### CASO PRÁTICO

#### **9. A entidade de acolhimento – Câmara Municipal do Tarrafal de São Nicolau**

Município do Tarrafal é um dos dois concelhos pertencentes a ilha de São Nicolau. Ocupa a região Sudoeste da Ilha de S.Nicolau, com uma superfície total estimada de 121,5 km<sup>2</sup>, integrado por oito zonas habitadas: Fragata, Ribeira Prata, Praia Branca, Tarrafal, Cabeçalinho, Caldeira, Hortelã e Palhal.

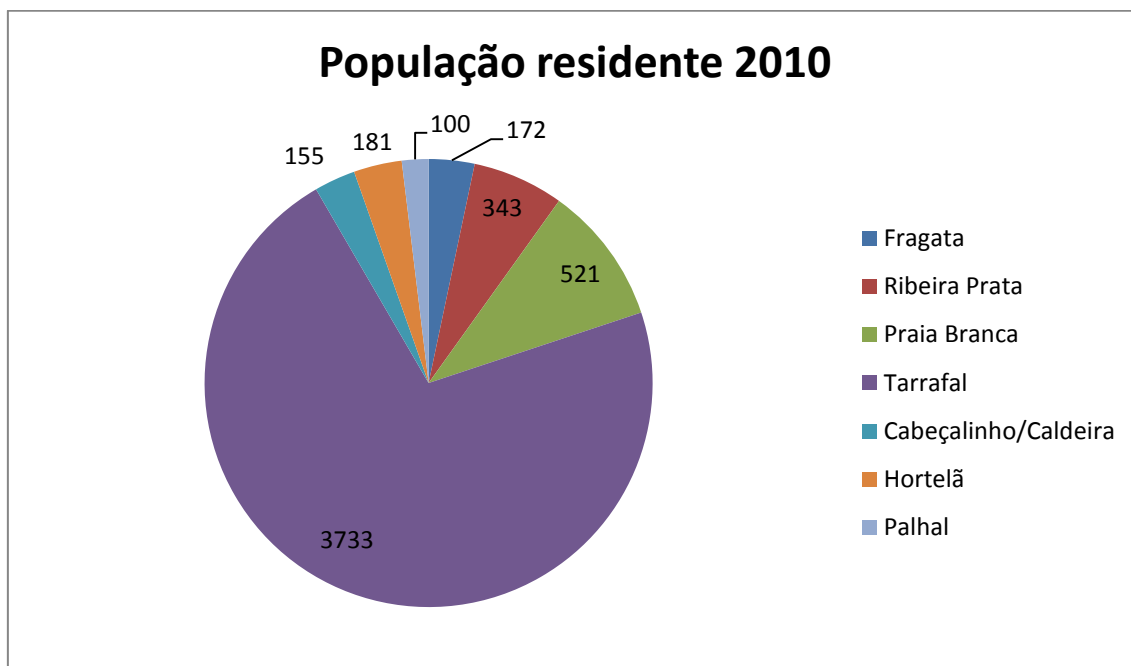
O Concelho do Tarrafal, conforme mostra a ilustração 5, a vermelho, faz fronteira com o outro único Concelho da ilha, Cidade de Ribeira Brava, que fica a 24 km de distância.



**Ilustração 8 - Área ocupada pelo Município do Tarrafal**

Fonte: Desconhecido

O Município do Tarrafal de São Nicolau tem a sua sede na Cidade do Tarrafal, considerado atualmente o maior pólo de desenvolvimento da ilha, com uma população que em 2010, segundo o INE – Instituto Nacional de Estatística, ascendia a 5205 habitantes, correspondente a cerca de 41% da população da ilha.



**Ilustração 9 - Resumo de habitantes por zonas**

Fonte: Elaborado pelo autor

Foi criado em 2005, quando o antigo Concelho do São Nicolau foi dividido em dois, passando a parte sudoeste a ser chamada Concelho de Tarrafal de São Nicolau, e a parte nordeste a ser chamada Concelho de Ribeira Brava, ganhando assim a própria autonomia financeira, administrativa, patrimonial, normativa e organizativa de acordo com a lei nº 134/IV/95 que aprova o estatuto dos Municípios.

O crescimento notório verificado despertou nas populações locais o desejo de autonomia, concretizada com a elevação da região do Tarrafal a Concelho, em 2005, através da lei n.º 67/VI/2005 de 09 de Maio, resultado da desanexação de parte do território do Concelho de São Nicolau.

Durante um período de transição, o município foi governado pela chamada Comissão instaladora. A 18 de Maio de 2008 foi realizada a primeira eleição municipal, ganha pelo PAICV – Partido Africano para a Independência de Cabo Verde. Atualmente a função administrativa está a cargo do MPD – Movimento para Democracia, desde 01 de Agosto de 2012.

Em 2010, o Governo de Cabo Verde eleva o Concelho do Tarrafal de São Nicolau a categoria de cidade, tendo por base a lei que estabelece o Regime da Divisão, Designação e Determinação das Categorias Administrativas das Povoações (BO 32 –

Série I – Lei nº 77/VII/2010, de 23 de Agosto), que entra em vigor no dia 02 de Setembro do mesmo ano, essa lei seria extensível a todas as outras Vilas-Sedes de Cabo Verde. De acordo com o art.º 9 da referida lei: “As povoações que ostentam legalmente o estatuto de sedes dos Municípios adquirem automaticamente a categoria administrativa de Cidade.”

A CMTSN orienta-se por um conjunto de princípios que vão ao encontro da constante procura da satisfação dos seus munícipes, na melhoria contínua e na permanente melhoria da qualidade dos serviços.

Tem procurado desenvolver as atribuições que lhe são impostas nos termos legais, especialmente as previstas na Lei nº 134/IV/95 que aprova o estatuto dos Municípios, que vão ao encontro da satisfação das necessidades dos seus munícipes e que têm como objetivo melhorar as condições de vida, de trabalho e de lazer, especialmente no que diz respeito a matéria de ambiente e ordenamento do território, transportes, comunicação, educação, cultura, habitação, ação social e saúde.

Relativamente a estrutura do organograma do Município, até ao fecho deste trabalho a autarquia não disponha do mesmo. No entanto, estão a trabalhar nesse sentido para que dentro de em breve o mesmo seja submetido a aprovação dos órgãos municipais.

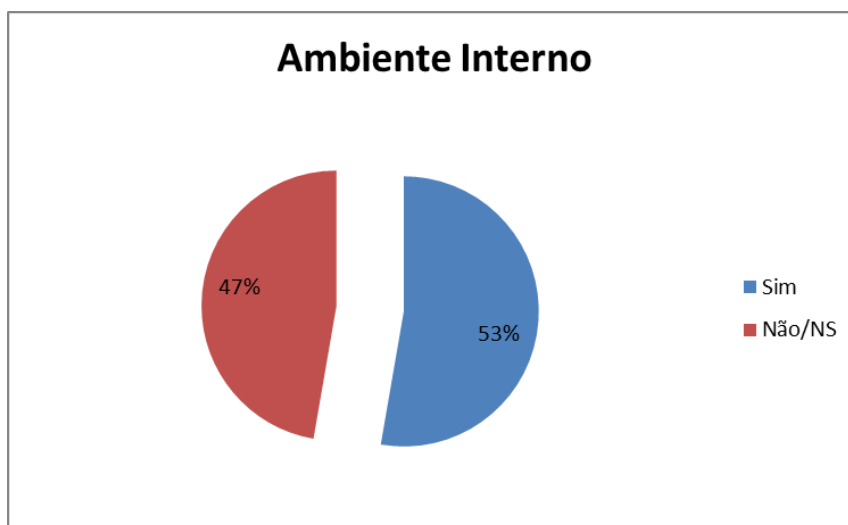
## **10. Síntese das principais observações e recomendações**

Este ponto irá trazer uma análise sintetizada de todos os levantamentos feitos para obtenção deste trabalho.

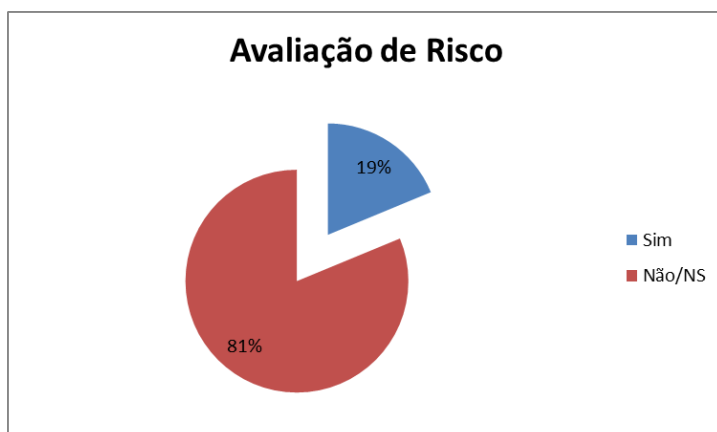
Para isso centrou-se em alguns dos componentes de CI propostos pelo COSO, a saber, ambiente interno, avaliação de risco, atividades de controlo, informação e comunicação e monitoramento. Porém, algumas características não foram identificadas – fixação de objetivos, identificação de eventos e resposta a risco.

As observações e recomendações decorrem da análise das entrevistas e dos questionários aplicados durante o trabalho de campo, onde se aprecia a actividade financeira e não-financeira da CM, nos domínios de Controlo Geral, Disponibilidades, Tesouraria, Aquisição de Bens e Serviços, Gestão de Recursos Humanos, Dividas à terceiros, Contabilidade, Contas a receber e a pagar.

**Ambiente Interno** – como se pode ver na ilustração apresentada e da leitura feita da mesma constatou-se que a autarquia possui um ambiente interno pautado na ética e integridade o que pode contribuir para intensificar e fortalecer os controlos internos. Mas nem todas as características do ambiente interno estão evidenciadas na autarquia, como por exemplo, a não divulgação das normas ou códigos de conduta e a inexistência de um manual de procedimentos relativamente as funções atribuídas a cada colaborador quer a nível do topo como a nível operacional.



**Avaliação de Risco** – quer nas entrevistas quer nos questionários ficou evidente que a autarquia tem noção da real importância da avaliação dos riscos, no entanto pouco ou quase nada faz para minimizar os mesmos, apresentando-se bastante deficiente no que se refere a avaliação de riscos, conforme os resultados apresentados nos questionários aplicados. Por mais que demostre saber dos reais riscos a qual encontra-se sujeita não faz uso de nenhum instrumento que a oriente ou facilite a análise dos riscos existentes, não exercendo qualquer controlo sobre eles.



**Atividade de Controlo** – as atividades relacionadas a alçadas, a conciliações, a revisões de desempenho e aos sistemas informatizados apresentação dentro do minimamente aceitável, por outro lado, o sistema de autorização, segurança física, segregação de funções e normatização interna ainda que presentes na estrutura da CM apresentam algumas inconformidades propícias a apropriação indevida da “coisa pública” sem contar que expõe a entidade a variadíssimos riscos.

### ✓ **Controlo Geral**

---

**Observação CG.1** – O SCI da CM comporta os 5 (cincos) princípios básicos do CI: Segregação de funções, Controlo das operações, Definição de autoridade e de responsabilidade, Competência do pessoal e Registo dos fatos.

**Nível de risco** – Nulo

**Observação CG.2** – Foi-nos dito que a CM dispõe de Regulamento de Inventário, Informático e um Manual de procedimentos de todos os setores e serviços. Quanto ao Regulamento de FF ficou a ideia de que não existem normas escritas sobre o mesmo, sendo os procedimentos realizados sob instruções verbais de quem tem competência para tal, o que existe é uma nota que vem sempre apenso na altura da reconstituição do fundo, contendo o montante do fundo, a data da sua reposição, identificação do responsável, etc.

**Efeito Potencial** – As instruções verbais, por deficiente entendimento ou diferente interpretação do recetor, podem conduzir à adoção de procedimentos diferentes daqueles que era intenção implementar. Acresce referir que a verificação do adequado cumprimento dos procedimentos por parte de alguém independente dos serviços (auditoria interna ou externa) só é possível se os mesmos se encontram devidamente escritos.

**Nível de risco** – Alto

**Recomendações** – Todas as instruções de serviços devem ser adequadamente escritas e divulgadas a fim de vincular todos os responsáveis pela sua emissão e respetivos destinatários.

**Observação CG.3** – Referente as normas ou comunicações internas contendo regras de atuação (limites para autorização de despesa, saldos existentes em caixa, formas de pagamento, limites de pagamentos por caixa,...), foi-nos dito que elas existem, durante a entrevista, e os questionários aplicados confirmam a sua existência porém acusa uma falta de divulgação dos mesmos.

**Efeito Potencial** – Incumprimento das regras; Maior probabilidade de formas de atuação contrárias à lei.

**Nível de risco** – Alto

**Recomendações** – Dar a conhecer a existência dos mesmos aos colaboradores da CM.

**Observação CG.4** – As Ordens de Pagamento emitidas no SIM não contêm numeração, existindo apenas o número do cabimento que é sequencial, mas global, para todas as Câmaras Municipais.

**Efeito Potencial** – Impossibilidade de controlar a totalidade dos documentos, de perceber e verificar a existência de OPs apagadas ou retiradas do arquivo.

**Nível de risco** – Médio

**Recomendações** – Recomendar a alteração da parametrização do SIM, de forma, a que as OPs sejam numeradas e que essa numeração seja sequencial.

**Observação CG.5** – O Secretário Municipal tem perfil de utilizador no SIM para efetuar eliminações de registos, sendo este quem elimina e aprova.

**Efeito Potencial** – Incumprimento da segregação de funções.

**Nível de risco** – Médio

**Recomendações** – As eliminações de registos deveriam ser efetuadas pelos utilizadores operacionais, devendo o SM ser responsável por proceder à sua aprovação. Neste caso a pessoa que elimina o registo será diferente da pessoa que aprova, dando cumprimento à segregação de funções.

**Observação CG.6** – Os registos eliminados no SIM não são gravadas no log do sistema, sendo eliminados de forma definitiva. Como as OPs não são numeradas, torna-se impossível verificar a existência de eliminações.

**Efeito Potencial** – Falta de transparência na eliminação de registos; Impossibilidade de se detetarem eliminações de registos; Possível efeito negativo na fiabilidade das contas da CM; Possibilidade de ocorrência de situações de fraude em relação ao registo de receitas e despesas.

**Nível de risco** – Alto

**Recomendações** – Recomendar a alteração da parametrização do SIM, de forma, a que mantenha um log de registos eliminados, ficando o seu estado como “Eliminado”. Estes documentos deverão sair nas listagens dos documentos emitidos, surgindo com o referido estado.

## ✓ Disponibilidades

**Observação Disp.1** – Para a movimentação das contas bancárias são necessárias três assinaturas, sendo uma do Secretário Municipal, Presidente e outra do tesoureiro.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.2** – Os CHQ são emitidos nominalmente

**Nível de Risco** – Nulo

**Recomendações** – Caso o beneficiário seja cliente da instituição bancária que irá efetuar o pagamento segundo o CHQ emitido pela entidade, seria conveniente que esse

mesmo CHQ fosse emitido nominativamente e cruzado devendo o espaço à frente do nome do beneficiário ser inutilizado com um traço horizontal de modo a dar mais credibilidade as transações bancárias, no entanto não terá que ser obrigatória. De notar que os CHQ destinados à reposição do FF não devem ser cruzados.

**Observação Disp.3** – Os cheques são preenchidos pela Tesouraria.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.4** – Ao emitir um cheque a entidade tem como procedimentos base a verificação do nome do beneficiário, o valor a ser pago, elaboração de OP e a identificação do motivo que deu a saída do determinado valor bem assim a evidência da autorização do pagamento.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.5** – Os cheques não preenchidos estão à guarda da Tesouraria.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.6** – Foi-nos dito que para os CHQ anulados procedem a inutilização das assinaturas, mantidos no arquivo, na sua sequência numérica.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.7** – Os cheques anulados estão devidamente arquivados e à guarda do Tesoureiro.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.8** – Nos foi informado que até o momento nunca se verificou CHQ em trânsito por mais de 2 dias a contar da data da sua emissão.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.9** – Não encontra-se estabelecido um período de validade para os CHQ emitidos.

**Efeito Potencial** – Ainda que os CHQs sejam descontados tempestivamente pode



acontecer que num determinado momento evidencia-se algum atraso no seu levantamento por parte do beneficiário e a CM proceder a emissão de CHQs em valores superiores a sua disponibilidade.

**Nível de Risco – Baixo**

**Recomendações** – Independente de haver ou não habito de terem CHQs em trânsito por mais tempo do que previsto, deve existir indicações por escrito como proceder em situações em que temos CHQs em trânsito por mais de 180 dias, por exemplo.

**Observação Disp.10** – A observação em questão não se aplica, pelo fato de não encontrar-se estabelecido um período de validade para os cheques emitidos, por razões descritas na observação Disp.8.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação Disp.11** – As OPs não obedecem a nenhuma norma ou regra pré-estabelecida, os pagamentos são efetuados de acordo com o grau de exigência de cada dívida.

**Efeito Potencial** – Possível seleção de fornecedores por simpatia e não por idade da dívida; Dívidas com antiguidade maior ficarem por pagar; Reclamação por parte dos fornecedores com dívidas mais antiga e consequentemente possíveis processos judiciais por parte dos fornecedores; má imagem pública da CM.

**Nível de Risco – Médio**

**Recomendações** – A emissão de ordens de pagamento deve respeitar o plano de pagamento que é elaborado (...ex. mensalmente), sob as orientações do órgão de gestão.

**Observação Disp.12** – Podemos verificar que as OPs são evidenciadas com o nº de cabimento, centro de custo correspondente a cada departamento, descrição das rubricas, valor em dívida, beneficiário, meio de pagamento, assinatura dos intervenientes e o anexo dos documentos desencadearam o processo.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação Disp.13** – As ordens de pagamento são assinadas primeiro pelo Chefe de Seção de Contabilidade, depois pelo SM e Presidente e depois pelo Tesoureiro, correspondendo a quem elabora, aprova e efectua o pagamento respetivamente.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.14** – A emissão das OPs para à Tesouraria seguem normalmente no prazo previsto, porém, esporadicamente regista-se algum atraso em função da disponibilidade financeira.

**Efeito Potencial** – Reclamação por parte dos fornecedores e má imagem pública da CM.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – Definir e formalizar o estabelecimento de um prazo de pagamento (p.ex.: plano de pagamento das dívidas), deverá ser elaborado um ficheiro, caso o sistema não permita efetuar esse controlo, contendo a data da fatura e a data de pagamento. O ficheiro deverá conter os dias em falta para o prazo de pagamento e/ou os dias que passaram do prazo. O ficheiro deve ser atualizado sempre que haja uma adição ou pagamento de fatura.

**Observação Disp.15** – Não se aplica

**Observação Disp.16** – Não se aplica

**Observação Disp.17** – Não se aplica

**Observação Disp.18** – Foi-nos dito que a CM tem tentado manter permanentemente atualizadas as contas correntes referentes às instituições bancárias, no entanto não têm sido fácil, sobretudo no que se refere a CHQs pendentes depositados por terceiros (na maioria emigrantes) a favor da entidade.

**Efeito Potencial** – Proceder junto dos devedores a cobrança de uma dívida já paga.

**Nível de Risco** – Baixo

**Recomendações** – Dar indicações aos devedores que pretendem efetuar o seu pagamento através de uma instituição bancária no momento do pagamento fazer referência a identificação de quem paga e o que está pagando.

**Observação Disp.19** – Verificados diferenças bancárias a CM entra em contato com a entidade bancária para inteirar o porquê das diferenças e caso forem provenientes de terceiros procura-se junto destes saber qual a razão do pagamento e proceder a sua regularização.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.20** – A contagem física do numerário e documentos sob a responsabilidade do Tesoureiro, são levados a cabo pelo SM na presença do Tesoureiro.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.21** – A contagem física do numerário e documentos sob a responsabilidade do Tesoureiro acontecem no momento do encerramento das contas de cada exercício económico, na substituição do tesoureiro ou no final e no início do mandato do órgão executivo.

**Efeito Potencial** – O fato dessa atividade ser feita em períodos previamente conhecidos pode dar lugar a um possível desvio de dinheiro, ainda que temporário; existência de montantes em caixa diferentes dos valores registados no sistema.

**Nível de Risco** – Baixo

**Recomendações** – Efetuar balanços ao cofre em datas não programadas ou previamente estabelecidas e sempre que a situação o exija.

**Observação Disp.22** – De acordo com as informações que obtivemos a entidade procede a conferência do diário e é realizada pelo SM e assinado pelo mesmo juntamente com o Tesoureiro.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Disp.23** – A competência de deliberar sobre a constituição dos FF está sobre alçada da própria CM, porém não se tem nenhum documento que faça referência as classificações económicas.

**Efeito Potencial** – Pode ocorrer possíveis pagamentos de despesas classificadas em rubricas da classificação económica diferente das intensionalmente previstas.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – Afetar os fundos as correspondentes rubricas da classificação económica. Para efeitos de controlo dos FF deve-se aprovar um regulamento interno que estabeleça a sua constituição, utilização, devendo também ser definido a natureza das despesas a serem pagas e o valor máximo a pagar.

**Observação Disp.24** – A reconstituição acontece sempre que o mesmo fundo tenha um valor inferior a 5.000\$00, o pedido de reposição é acompanhado duma folha de registos das despesas efetuadas. A reposição do fundo será feita pela emissão de um CHQ passado em nome do caixa, de valor igual ao total dos documentos de despesas entregues e aprovados. Foi-nos dito que esse montante – 50.000\$00 – não chega a fim de uma semana, isto pelo fato de ser pago através desse valor tudo e mais alguma.

**Efeito Potencial** – Acréscimo de trabalho para Seção de Contabilidade visto a quantidade de OPs que esse processo origina.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – Destinar esse fundo apenas para pagamentos de pequenas despesas de funcionamento para as quais não há necessidade de autorização prévia. Para as aquisições referentes a materiais de escritórios a autarquia poderia fazer um arrolamento de mais ou menos aquilo que irá precisar durante um ano económico, inclui-lo no orçamento municipal e adquirir esses materiais de uma assentada ou de forma parcelada mediante contrato, aliviando assim o FF para as despesas menos corriqueiras e de baixo valor.

**Observação Disp.25** – Podemos constatar que as despesas pagas através do FF são registados com auxílio a uma folha de caixa.

**Efeito Potencial** – Possíveis falha no momento de lançar os dados.

**Nível de Risco** – Baixo

**Recomendações** – Recomendar a alteração do SIM, de forma a que esses registos sejam feitos diretamente no sistema.

**Observação Disp.26** – A reposição dos FF é de competência do SM. O tesoureiro entrega uma nota avisando a indisponibilidade de verba juntamente com a folha das despesas pagas com fundo, pedindo a sua reposição, SM aprovado a folha das despesas autoriza a sua reposição através da contabilidade. Não obedece uma data fixa, a sua reposição acontece sempre que o saldo for inferior a 5.000\$00.

**Nível de Risco** – Nulo

#### ✓ Tesouraria

---

**Observação Tes.1** – O limite formalmente estipulado para o saldo de caixa é de 50.000\$00.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Tes.2** – Os depósitos são realizados diariamente ou, caso não seja possível, no dia útil seguinte.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Tes.3** – O valor limite para pagamento em dinheiro é de 4.999\$00

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Tes.4** – Atualmente existe uma única caixa na CM, em que as contagens são realizadas periodicamente. No que se refere aos pagamentos e recebimentos são todos, sem exceção, realizadas diretamente na tesouraria ou numa instituição bancária.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Tes.5** – O balanço efetuado ao cofre é assinado pelo SM e pelo Tesoureiro.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Tes.6** – Foi-nos dito que no momento da substituição do tesoureiro, tem por hábito procederem contagem à caixa, estando o saldo apurado no livro de termo ao balanço ao cofre e assinado pelo Tesoureiro principal e pelo Tesoureiro substituto. Procedem de igual modo a passagem das atribuições desse para quem o substitui (P. ex.: acesso aos menus atribuídos ao tesoureiro principal).

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação Tes.7** – Verificou-se a existência de adiantamento para fornecedores, porém isso acontece com mais frequência para fornecedores (nacionais) de peças auto, que são adquiridas por estes no mercado exterior, esse adiantamento funciona como garantia de compra. A regularização varia em função da chegada dos produtos requisitados.

**Efeito Potencial** – Não conformidade com as regras da contabilidade pública; Inexistência de documentos comprovativos de despesa.

**Nível de Risco** – Alto

**Recomendações** – A despesa deve cumprir com as fases da despesa da contabilidade pública, nomeadamente, cabimentação, compromisso, liquidação e pagamento. O pagamento antecipado vai contra essas regras contabilísticas.

**Observação Tes.8** – Nos foi informado que os pagamentos são todos efetuados pelo

Tesoureiro, salvo em casos excepcionais, por ex.: há casos de pessoas que trabalham nas obras em localidades distantes da autarquia, daí o tesoureiro em concertação com o SM delegam a um condutor da autarquia a responsabilidade de fazer os devidos pagamentos chegarem até aos seus respetivos beneficiários de modo seguro.

**Efeito Potencial** – Desvio de dinheiro.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – Fazer com que esses beneficiários desloquem as instalações da CM para proceder a recebimento do seu salário ou realizar o respetivo pagamento através de transferência bancária.

---

#### ✓ **Aquisição de Bens e Serviços**

---

**Observação ABS.1** – Afirmam que as compras são realizadas de acordo com o Decreto-Lei nº 1/2009 de 5 de Janeiro – REGULAMENTO DA LEI DAS AQUISIÇÕES PÚBLICAS.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação ABS.2** – As aquisições são previamente cabimentadas pela Seção de Contabilidade tendo por base o orçamento disponível. A autorização desta operação é da competência do SM.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação ABS.3** – Não se verifica a existência de um economato/Seção de aprovisionamento na CM. As necessidades do dia-a-dia são identificadas pelos próprios utilizadores que fazem o SM saber das suas necessidades e esse solicita a Seção de Contabilidade a confirmação da existência ou não de cabimentação, havendo disponibilidade o SM dá as coordenadas a Tesouraria para proceder a sua satisfação/realização.

**Efeito Potencial** – Realização de despesas injustificadas; Extravios de comprovativos

---

de compras;

#### **Nível de Risco – Baixo**

**Recomendações** – Existência de um responsável pela área das compras (economato), afeta a Seção Administrativa. Existência de um Stock de Economato por forma a melhor controlar o inventário e evitar aquisições sem critérios.

**Observação ABS.4** – O que nos foi dado a entender é que não se tem um procedimento estabelecido como obrigatório na conferência dos materiais administrativos no momento de receção. Já para os que dão entrada no armazém ou diretamente nas obras como gasóleo, cimento, etc. o fiel de armazém/responsável pela frente das obras procede a conferência dos documentos que desencadearam a compra desses produtos (P. ex.: Nota de Requisição, Guia de Remessa e Factura).

**Efeito Potencial** – Quantidades de material entregue diferentes das requisitadas.

#### **Nível de Risco – Médio**

**Recomendações** – Qualquer entrega de bens deve ser feita no armazém ou serviço utilizador onde se procede á conferência física e qualitativa, confrontando as respetivas guias de remessa/factura com a requisição externa, na qual é posto um carimbo de “Recebido e Conferido” e a data e rubrica de quem recebeu e conferiu. No caso de se tratar de matérias para obras, a nota de entrega deverá ter 3 vias: 1 para o Fornecedor, 1 para arquivo do GT e 1 para a Contabilidade.

### **✓ Gestão de Recursos Humanos**

---

**Observação GRH.1** – As admissões são efectuadas segundo a Lei nº 102/IV/93, de 31 de Dezembro – Constituição, Modificação, e Extinção da relação jurídica de emprego na Administração Publica. Relativamente, as admissões até agora verificou-se apenas duas, para funções de Guardas, os quais foram admitidos segundo os bases de dados da própria autarquia, mais uma nomeação do Diretor do Gabinete Técnico que é da competência do Presidente dispensando assim o cumprimento da Lei nº 102/IV/93, de

---



31 de Dezembro.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação GRH.2** – O processamento das remunerações está a cargo de um único funcionário, que normalmente é dispensado apenas para gozar as férias legalmente exigidas e em situações que assim mostrar-se necessário, nesse período é indigitado um outro funcionário da CM para exercer essas funções até o regresso do mesmo.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação GRH.3** – As horas extraordinárias e suplementares por regra são previamente autorizadas por quem tem competência para o efeito, porém a autarquia não se tem recorrido as horas extraordinárias.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação GRH.4** – Não se aplica

**Observação GRH.5** – Todas as prestações de serviços com direito a ajuda de custo deveram ser previamente submetidas a autorização, caso autorizado, o beneficiário terá que apresentar todos os documentos relativos a despesas. Autorizado pelo Presidente mediante visto do SM.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação GRH.6** – O uso de viatura própria depende do despacho favorável do Presidente, no entanto, por se tratar de um município pequeno e contar com poucos vereadores, faz com que haja disponibilidade de viaturas sempre que for necessário para deslocação dos mesmos ou outro funcionário.

**Nível de Risco – Nulo**

**RH – Pessoal Administrativo**

**Observação GRH.7** – Foi-nos informado de que tanto as entradas como as saídas dos funcionários são registadas e submetidas a confirmação. Esse registo é feito através de um livro de ponto que é disponibilizado na secretaria em dois períodos. A verificação

está a cargo do Presidente ou na ausência desse pelo vereador que tutela a área dos RH; foi igualmente constatado que o livro de ponto não faz menção a hora de entrada e nem de saída.

**Efeito Potencial** – O registo através de livros de ponto pode ser inconveniente visto que os colaboradores podem não trabalhar, mas assinarem em dias seguintes, os dias em falta. Existência de rasuras.

**Nível de Risco** – Baixo

**Recomendações** – Sendo funcionários da CM e com postos fixos convém ser adotado outros mecanismos de registo que não seja o manual, como por exemplo eletrónico.

**Observação GRH.8** – O processamento dos salários em regra é elaborado pela responsável dos RH (parte administrativa). A contabilidade apenas executa as OPs. Mas antes é submetida a uma verificação por parte da SM.

**Efeito Potencial** – Ineficiência

**Nível de Risco** – Baixo

**Recomendações** – Além de executar as OPs, a Contabilidade deveria controlar a folha dos RH, nomeadamente se as informações estão corretas, evidenciando esse controlo através de “picagem” de cada elemento a ser processado.

**Observação GRH.9** – As verificações referentes as transferências bancarias para pagamento dos salários são feitas através de uma reconciliação bancaria com auxilio dos extratos bancários e a folha de processamento dos salários.

**Nível de Risco** – Nulo

### **RH – Pessoal Operacional**

**Observação GRH.10** – Quanto à presença do pessoal operacional, foi-nos informado de que tanto as entradas como as saídas são registadas e submetidas a confirmação. Esse registo é feito através de um livro de ponto que é disponibilizado nos estaleiros, o qual é assinado pelos mesmos antes e depois dos expedientes. Já para os trabalhadores

que trabalham nas obras que não se localizam nos passos do Concelho o responsável pelas obras fica encarregado de proceder a verificação de presença de cada um dos trabalhadores e depois envia-os para GT.

**Efeito Potencial** – O registo através de livros de ponto pode ser inconveniente visto que os colaboradores podem não trabalhar, mas assinarem em dias seguintes, os dias em falta. Existência de rasuras.

**Nível de Risco** – Baixo

**Recomendações** – Ficou evidente de que os colaboradores operacionais da CM na sua maioria são fixos, possuindo um local certo para assinatura do livro de ponto, justificando assim também a adoção de um sistema eletrónico. Quanto aos esporádicos devem continuar com o registo manual mas postando a hora de entrada e de saída no livro de ponto.

**Observação GRH.11** – O processamento dos salários operacionais está a cargo do Gabinete Técnico. Na elaboração da folha do salário, feita quinzenalmente, tem-se em atenção as folhas de presença.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação GRH.12** – A folha de salário é submetida a verificação do SM que posteriormente procede a autorização do seu pagamento, depois de ter sido verificado a disponibilidade financeira.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação GRH.13** – O que pudemos constatar referente a veracidade das assinaturas nos livros de ponto, é que ainda baseiam-se muito na boa-fé.

**Efeito Potencial** – Pagamentos efetuados a pessoas diferentes da própria; falsificação de pagamentos; desvio de dinheiro.

**Nível de Risco** – Alto

**Recomendações** – A folha de pagamento deverá conter um campo para ser colocado o

número do bilhete de identidade do colaborador. Quando for efetuado o pagamento, o tesoureiro deverá comparar as assinaturas.

---

#### ✓ Dívidas a terceiros

---

**Observação DT.1** – Não dispõem de um sistema de registo contabilístico, tendo que proceder aos registos através do Excel; não utilizam partidas dobradas, impossibilitando assim de efetuar um arrolamento das dívidas por forma a determinar a antiguidade dos mesmos. Esse método tem impossibilitado efetuar um controlo sob os mesmos, não tendo uma clara ideia das dívidas da entidade para com os terceiros.

**Efeito Potencial** – A falta de conferência de contas correntes conduz a que eventuais erros cometidos não sejam detetados atempadamente, podendo conduzir à emissão de demonstrações financeiras menos apropriadas.

**Nível de Risco** – Alto

**Recomendações** – Devem existir rotinas de conferência de contas correntes e devem ser solicitados aos fornecedores, pelo menos uma vez por ano, extratos de conta corrente.

**Observação DT.2** – Não, visto que a entidade possui apenas um contabilista e um auxiliar, condicionando assim a segregação de funções.

**Efeito Potencial** – Incumprimento da segregação de funções.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – O controlo das dívidas dos fornecedores deverá ser elaborado e assinado por um colaborador da Contabilidade e verificada e assinada pela Chefe de Contabilidade.

**Observação DT.3** – A conferência das faturas tem-se revelado uma tarefa difícil, pelo menos na Seção de Contabilidade, visto não disporem de nenhum documento que dê suporte a essa tarefa. Ficando sujeito apenas a confirmação pela unidade requisitante.

---

Não fazem menção a “Recebido e Confirmado”.

**Efeito Potencial** – Quantidades faturadas diferentes das quantidades entregues; Possíveis erros/situações de fraude nas faturas emitidas.

**Nível de Risco** – Alto

**Recomendações** – A contabilidade tem de ter na sua posse uma via da Nota de Entrega, de forma a poder comparar os dados da mesma (qtd. Entregues e tipo de material) com o apresentado na fatura. Caso a fatura não contenha discriminado os diversos materiais faturados (tipo de material por linha, contendo as qtd. e custo unitário), deverá ser solicitada uma nova fatura com essa informação.

**Observação DT.4** – Não se aplica

**Observação DT.5** – Normalmente não recebem faturas em duplicado, isso porque a maior parte dos seus fornecedores teimam em emitir apenas uma via, para terem mais que uma via fotocopiam o original. Essa mesma cópia não faz menção a “Cópia ou Duplicado”.

**Efeito Potencial** – Inexistência de documento comprovativo das aquisições.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – A entidade devem passar a exigir no mínimo duas vias de faturas. Original para a Seção de Contabilidade e duplicado para quem recepciona juntamente com um talão destacável a servir de quitação.

**Observação DT.6** – A Seção de Contabilidade efetua a reconciliação das contas correntes de empréstimos periodicamente e sempre que assim exija.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação DT.7** – Não, visto que a entidade possui apenas um contabilista e um auxiliar, condicionando assim a segregação de funções.

**Efeito Potencial** – Incumprimento da segregação de funções.

**Nível de Risco – Médio**

**Recomendações** – A reconciliação das contas correntes de empréstimos bancários deverá ser elaborado e assinado por um colaborador da Contabilidade e verificada e assinada pela Chefe de Contabilidade.

**Observação DT.8** – As contas correntes relativas ao “EOEP” são permanentemente submetidas a reconciliação.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação DT.9** – Não, visto que a entidade possui apenas um contabilista e um auxiliar, condicionando assim a segregação de funções.

**Efeito Potencial** – Incumprimento da segregação de funções.

**Nível de Risco – Médio**

**Recomendações** – A reconciliação das contas correntes relativas ao EOEP deverá ser elaborado e assinado por um colaborador da Contabilidade e verificada e assinada pela Chefe de Contabilidade.

---

✓ **Contabilidade**

**Observação Cont.1** – A Seção de Contabilidade efetua as reconciliações bancárias mensalmente e essa reconciliação é submetida a verificação do SM.

**Nível de Risco – Nulo**

**Observação Cont.2** – Verificamos que o modelo em uso na CM para apresentação das reconciliações bancárias continham no mínimo todos os dados necessários para um maior controlo.

**Nível de Risco – Nulo**

---

✓ **Contas a receber**

**Observação CRec.1** – Em alguns casos já estão parametrizadas diretamente pela NOSI, as que são globais para todas as autarquias, no entanto ainda há as que são introduzidas manualmente conforme serviço solicitado pelo município.

**Efeito Potencial** – Para as taxas introduzidas manualmente, o montante da taxa pode ser introduzido de forma errada, ou existir troca nas taxas a serem cobradas.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – Perceber se é possível alterar as configurações do SIM, de forma a que ao selecionar a taxa a pagar, o seu valor (ou percentagem) surjam de forma automática.

**Observação CRec.2** – Sim, tarefa competente ao tesoureiro e verificada pelo SM.

**Nível de Risco** – Nulo

**Observação CRec.3** – Foi-nos dito que os recibos são impressos em 1 via, exceptuando aos referentes as obras, visto terem que enviar uma via para GT. Não vêm a necessidade de terem mais do que uma via visto que estes ficam registados no SIM.

**Efeito Potencial** – Inexistência de documento comprovativo da receita arrecadada; Impossibilidade de controlar o total de receita inserida com os documentos emitidos.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – A tesouraria deve imprimir o recibo em 3 vias, entregando uma via ao município, outra via à Seção de Contabilidade (em anexo ao processo) e mantendo uma via no arquivo da tesouraria.

**Observação CRec.4** – Procedem a comparação entre a guia de receita e o dinheiro recebido, essa verificação é efetuada directamente no sistema, tanto pela Contabilidade com pela Tesouraria.

**Efeito Potencial** – Possibilidade de serem ocultadas receitas

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – O Tesoureiro deve comparar o montante recebido, com a Guia de Receita e com os DUC emitidos pela Secretaria-geral. O SM deve validar essa verificação através da totalidade de Guia de Receita com os DUC.

---

✓ **Contas a pagar**

---

**Observação CPag.1** – As faturas ao entrar na Secretaria-geral são registadas apenas por data de entrada, e não são numeração por ordem sequencial.

**Efeito Potencial** – Possível extravio ou perda de faturas, levando a que os Fornecedores não sejam pagos a tempo e venham a reclamar as dívidas.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – Apostar carimbo ou referência de entrada das Faturas na Secretaria Geral, devendo estar além da data, o número sequencial de entrada e a assinatura de quem efetuou o registo do documento.

**Observação CPag.2** – Registam com auxílio a cadernetas, prática apenas para os serviços que não dependem dos sistemas informáticos (p. ex.: taxa de enterramento e atestado de residência/familiar), para posteriormente serem introduzidas no SIM. As OPs são elaboradas em 2 modelos, Modelo n.º 31 (no sistema) e Modelo n.º 42 (manual), quando o SIM apenas prevê o Modelo n.º 31.

**Efeito Potencial** – Possível duplicação de registos; Utilização de um modelo de OP descontinuado (Modelo n.º42)

**Nível de Risco** – Baixo

**Recomendações** – Terminar com a utilização do Modelo n.º 42, por se encontrar em desuso, e passar a utilizar apenas o Modelo n.º 31.

**Observação CPag.3** – Não se verifica nenhum critério fixo para pagamento das dívidas, da mesma forma que não se tem em conta a antiguidade das dívidas. A não ser

---



para as dívidas previamente negociadas.

**Efeito Potencial** – Possível seleção de fornecedores por simpatia e não por idade da dívida; Dívidas com antiguidade maior ficarem por pagar; Reclamação por parte dos fornecedores com dívidas mais antiga e consequentemente possíveis processos judiciais por parte dos fornecedores; má imagem pública da CM.

**Nível de Risco** – Médio

**Recomendações** – Definir e formalizar regras de pagamentos de fornecedores, tendo em atenção a sua idade, nomeadamente, o estabelecimento de um prazo de pagamento (p.ex.: 60 dias). Em relação a antiguidade das dívidas, deverá ser elaborado um ficheiro, caso o sistema não permita efetuar esse controlo, contendo todos os fornecedores em dívida, bem como a data da fatura e a data de pagamento. O ficheiro deverá conter os dias em falta para o prazo de pagamento ou os dias que passaram do prazo. O ficheiro deve ser atualizado sempre que haja uma adição ou pagamento de fatura.

**Observação CPag.4** – Os meios de pagamento mais usuais na CM são CHQ, TRF Bancarias ou dinheiro. Para CHQ e TRF (mais usual em pagamento de salários, ou para fornecedores que não dispõem de conta na CECV ou BCA) não existe um limite para sua utilização, enquanto que em dinheiro o valor máximo é de 4.999\$00.

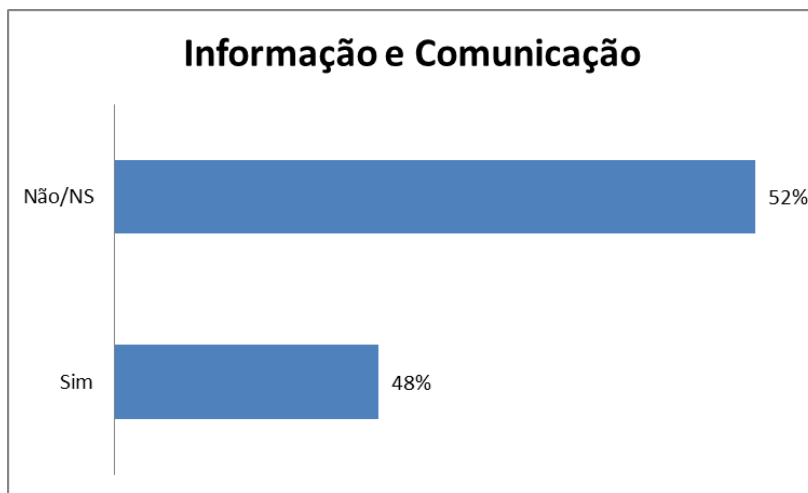
**Efeito Potencial** – Formas de pagamentos utilizadas de forma aleatória; Pagamento feitos em dinheiro.

**Nível de Risco** – Médio

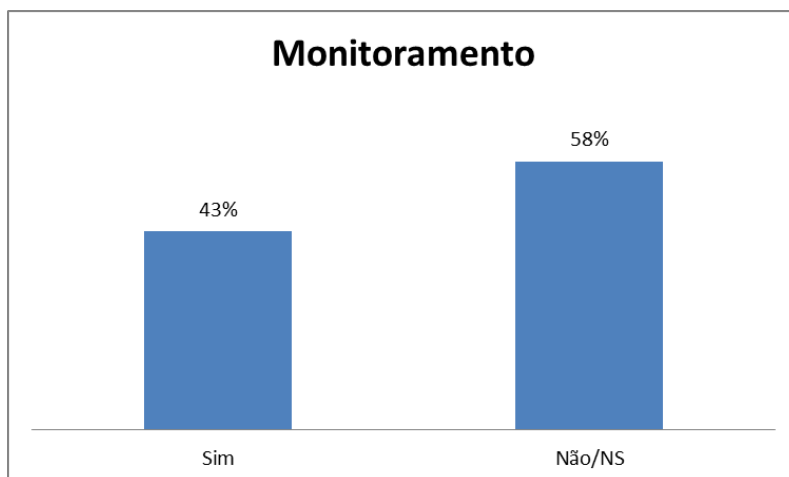
**Recomendações** – Definir e formalizar regras relativos aos meios de pagamento a utilizar, nomeadamente a definição de limites de pagamento por cada um desses meios (Numerário, CHQ e Transferência bancária).

**Informação e Comunicação** – conforme os resultados, a autarquia mostra-se ainda bastante débil nesta matéria, podendo condicionar os objetivos propostos. A pontualidade e tempestividade podem ser prejudicadas pela falta de um sistema

adequado de informação como é o caso da CMTSN. A mesma apresenta ainda graves problemas quanto a canais alternativos para comunicação de atos ilegais ou incorretos.



**Monitoramento** – por mais que a CM assuma que monitora os processos de modo contínuo, este não ocorre de forma satisfatória, de acordo com o questionário aplicado, sobretudo quando se trata da tempestividade e dinamismo. Esta deficiência no monitoramento pode ser reflexo da falta de manuais e normas de procedimentos que formalizam a conduta dos indivíduos e facilitam o acompanhamento de suas atribuições.



Em jeito de resumo das principais observações e recomendações pode-se dizer que a nível de atividades de controlo a autarquia aparenta apresentar uma boa estrutura de controlo interno uma vez que foi identificada poucas ineficiências e ineficácias nas operações analisadas e quanto a confiabilidade das informações e da conformidade de base legal pouco ou quase nada se tem a apontar até então de irregularidade.

No entanto, no que refere a fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos e capacidade de dar resposta aos riscos a autarquia mostra-se ineficiente nessas matérias, pondo em causa à curto prazo a qualidade de todos os outros componentes acima citados, sabido estarem fortemente relacionados.

Importa evidenciar que a autarquia não possui um método específico de CI, porém não passou despercebido a semelhança existente entre o atual SCI existente na autarquia e a Metodologia COSO I, isto se tivermos em atenção os componentes analisados e os propostos pelo COSO I.

De igual modo importa frisar que todo o trabalho foi realizado apenas baseado em entrevistas e questionários sem que tivesse havido nenhum contato com dados físicos que pudesse comprovar o que foi dito e observado, salvo um OP a que tivesse acesso.

## CAPÍTULO V

### ENCERRAMENTO

#### 11. Constrangimentos e Sugestões para trabalhos futuros

##### Constrangimentos

Durante a realização do estudo observou-se um conjunto de constrangimentos, os quais não foram poupados esforços para os ultrapassar. Neste contexto, podemos destacar:

- ✓ Mesmo tendo havido algum material bibliográfico sobre a Auditoria, ainda assim não pudemos deixar de constatar que, no que se refere ao Controlo Interno ou mais concretamente sobre Auditoria e Controlo Interno no Setor Público de pouco ou quase nada é constituído as bibliotecas dos nossos estabelecimentos de ensino superiores, criando assim um escassez das bibliografias científicas referente ao tema em específico;
- ✓ A escassez de estudos, pesquisas e outras publicações específicas sobre o tema desenvolvido;
- ✓ Deparou-se com inúmeros constrangimentos institucionais, desde própria CMTSN como do Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças, Palácio de Justiça e etc. para a elaboração do caso prático;

##### Sugestões para trabalhos futuros

A cada instante em que o trabalho ia ganhando o seu formato ideal, via-se a dimensão da importância que o SCI tem nas organizações e particularmente no domínio das autárquicas locais.

Naturalmente, com esse trabalho ganhou-se também uma maior noção acerca dos procedimentos existentes nos sistemas integrados municipais – no caso, o SIM<sup>13</sup> e DUC<sup>14</sup> – no setor dos recursos humanos e em particular na tesouraria, muito embora não ter podido trabalhar mais diretamente com esses setores.

---

<sup>13</sup> Sistema de Informação Municipal

<sup>14</sup> Documento Único de Cobrança

A sensibilidade e aprendizagem adquiridas levaram com que seja sugerido os seguintes temas para os futuros trabalhos:

- ✓ Análise dos mecanismos de controlo interno utilizados na gestão Municipal;
- ✓ O Orçamento dos Municípios – Cabimentação, Compromisso, Liquidação e Pagamento;
- ✓ Importância de uma Auditoria Previsional nas Câmaras Municipais; e

## **12. Considerações Finais**

A intenção primária do atual trabalho teve sempre como propósito principal a análise do SCI da CMTSN. Objetivamente, o propósito deste trabalho foi o de procurar entender como podia ser implementado a metodologia COSO numa autarquia enquanto um instrumento de controlo interno de modo a contribuir na averiguação do controlo interno na gestão de riscos.

Chegando neste ponto está-se apto a dizer que os objetivos inicialmente propostos foram globalmente atingidos e a pergunta de partida – Poderá a Metodologia COSO ser implementada enquanto um instrumento de controlo interno numa autarquia? – respondida. Conseguindo assim demonstrar a importância do controlo interno no setor público particularmente na CMTSN. Foi claramente abordado a diferença da auditoria interna e externa, identificando os órgãos competentes responsáveis pelo controlo interno no setor público Cabo-Verdiano.

No decorrer deste trabalho pode-se constatar que a mais-valia da Metodologia COSO, nesse caso, é a sua capacidade de apresentar como resultado, novos caminhos às organizações para se tornarem mais competitivas naquilo que fazem, além disso promove melhorias contínuas nas atividades de controlo e consequentemente reforça a capacidade organizacional de fazer face aos riscos internos e externos.

Prova disso, é que mostrou ser um modelo de implementação prática e acessível a todas as entidades, permitindo tratar de uma forma eficaz as incertezas, ajudando a enfrentar os riscos e a atingir os objetivos, evitando assim surpresas indesejáveis.

Relativamente a vertente prática, concluiu-se que ainda que com algumas anomalias o controlo interno existe na CMTSN, sobretudo nas áreas que foram analisadas, destacando-se alguns pontos fracos que podem materializar-se em riscos para SCI da autarquia, as respetivas influências negativas e algumas recomendações para melhorias futuras.

Mesmo não existindo uma estrutura orgânica na qual pudéssemos basear, não pudemos deixar de constatar, com alguma preocupação, a não existência de um gabinete de auditoria interna, o que é de suma importância nos tempos de hoje, até porque é legalmente exigido.

Para a entidade em que o estudo foi proposto, no caso a CMTSN, deixamos a nossa contribuição, pois avaliando os procedimentos de controlo interno, conseguiu-se indicar melhorias através de sugestões de novas modalidades de atuação.

Finalmente convém salientar que atendendo a necessidade de antecipar os riscos associados às situações irregulares encontradas, conclui-se ser útil a materialização do conjunto de recomendações propostas, se assim entenderem, e que se espera poderem solucionar os mencionados problemas identificados no caso prático.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, D. F. (2005). *Curso de Direito Administrativo (2ª Edição, Vol. I)*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Audibra e COSO. (2007). *COSO: Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada*. Jersey City: Permissions Editor, AICPA, Harborside.
- BARBIER, E. (1999). *Manual de Auditoria*. Portugal: Tito Lyon de Castro.
- CATARINO, J. R. (2012). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. (1992). *Internal Control - Integrated Framework: Exective Sumary*. Washington.
- Constituição da República de Cabo Verde (2010) 4ª Edição
- CORREA, L. M. (2010). *Controlo Interno como facilitador da Auditoria Interna - Um estudo baseado nos componentes da Metodologia COSO*. Obtido em 05 de 11 de 2013, de <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294088>.
- COSTA, C. B. (2010). *Auditoria Financeira - Teorica & Prática (9ª Edição)*. Letras e Conceitos, Lda.
- COSTA, C. B., & ALVES, G. C. (2011). *Casos Práticos de Auditoria Financeira (6ª Edição)*. Letras e Conceitos, Lda.
- COSTA, J. C. (2012). *Controlo Interno - Sugestão de Implementação em uma empresa de Corretagem de Seguros*. Obtido em 08 de 12 de 2013, de <http://monografias.brasilecola.com/administracao-financas/controle-interno-sugestao-implantacao-uma-empresa-corretagem.htm>
- Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública (Tribunal de Contas da União 2009).
- DELOITTE. (2003). *Lei Sarbanes-Oxley*. Obtido em 07 de 11 de 2013, de [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/guia\\_sarbanes\\_oxley\(1\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/guia_sarbanes_oxley(1).pdf).
- INTOSAI. (2007). *Diretrizes para as Normas de Controlo Interno do Setor Público*. Obtido em 12 de 11 de 2013, de [http://controladoriageral.mg.gov.br/downloads/doc\\_download/61-diretrizes-para-as-normas-de-controle-interno-do-setor-publico-da-intosai-pdf-587-kb](http://controladoriageral.mg.gov.br/downloads/doc_download/61-diretrizes-para-as-normas-de-controle-interno-do-setor-publico-da-intosai-pdf-587-kb).
- MAFUMO, J. A. (2012). *Sistema de Controlo Interno sobre a Gestão de Tesouraria - O Caso: Aeroportos de Moçambique, E.P*. Obtido em 14 de 01 de 2014, de [http://www.saber.ac.mz/bitstream/10857/3964/1/TFC\\_JAFM\\_27.07.12\\_Defesa%20Final.pdf](http://www.saber.ac.mz/bitstream/10857/3964/1/TFC_JAFM_27.07.12_Defesa%20Final.pdf)
- MARÇAL, N., & MARQUES, F. L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público (1ª Edição)*. Lisboa: Edições Sílabo.

- MORAIS, G., & MARTINS, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo (4ª Edição)*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- PEREIRA, A., & POUPA, C. (2012). *Como escrever uma tese, monografia ou livro científico usando o Word (5ª Edição)*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- PEREIRA, E. M., BRACALENTE, F., DINOFRE, M., & BERNARDINELLI, M. L. (s.d.). *COSO - THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY*. Obtido em 05 de 11 de 2013, de <http://www.fonai-mec.com.br/uploads/documentos/arq1371678360.pdf>
- PINHEIRO, J. L. (2008). *Auditoria Interna: Auditoria Operacional - Manual Prática para Auditores Internos*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- PRODANOV, C. C., & FREITAS, E. C. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico - Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Académico (2ª Edição)*. Rio Grande do Sul - Brasil: Editora Feevale.
- SOARES, L. L. (2012). *Características do Sistema de Controlo Interno - Um estudo na Prefeitura Municipal de Ouro Preto*. Obtido em 14 de 11 de 2013, de <http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/liria-lara-soares.pdf>

## **LEGISLAÇÕES:**

- Decreto-Lei n.º29/2001, de 19 de Novembro – Contabilidade Pública
- Decreto-Lei n.º48/2004, de 15 de Novembro – Orgânica da Inspeção-Geral das Finanças
- Decreto-Lei n.º10/2006, de 30 de Janeiro – Plano Nacional da Contabilidade Pública
- Decreto-Regulamentar n.º02/2007, de 15 de Janeiro – Controlador Financeiro
- Lei n.º84/IV/93, de 12 de Julho – Competência, Organização e o Funcionamento do Tribunal de Contas e o Estatuto dos respectivos Juizes
- Lei n.º134/IV/95, de 03 de Julho – Estatuto dos Municípios
- Lei n.º79/VI/2005, de 05 de Setembro – Regime Financeiro das Autarquias Locais

## **SITES CONSULTADOS:**

[www.cmtsn.cv](http://www.cmtsn.cv)

[www.coso.org](http://www.coso.org)

[www.ine.cv](http://www.ine.cv)

[www.minfin.gov.cv](http://www.minfin.gov.cv)

[www.tribunalcontas.cv](http://www.tribunalcontas.cv)



# Apêndice

## Apêndice A

Avaliação das NCI	Sim	Não	NA*	Obs.:
Respeito aos princípios:				
Segregação de funções				
Controlo das operações				
Definição de autoridade e responsabilidade				
Pessoal qualificado, competente e responsável				
Registo metódico dos factos				

\*Não se Aplica; As observações podem ser feitas numa folha a parte.

Avaliação à existência de outras formas de controlo	Sim	Não	NA*	Obs.:
Regulamento de Fundo Maneio				
Regulamento de Inventário				
Regulamento Informático				
Manual de procedimentos de todos os sectores e serviços				

Avaliação ao cumprimento das NCI neste âmbito
1. Existem normas ou comunicações internas formalizadas contendo regras de atuação (limites para autorização de despesa, saldos existentes em caixa, formas de pagamento, limites de pagamentos por caixa,...)?
2. De que forma as Ordens de Pagamento emitidas no sistema SIM são numeradas?
3. Quem tem o perfil de utilizador no SIM para efetuar eliminações de registos (e as aprovações ficam a cargo de quem)?
4. Quais os procedimentos a ter-se em conta no ato da eliminação dos registos do sistema SIM?

### 1. Disponibilidade

Avaliação ao cumprimento das NCI neste âmbito
1. Quantas assinaturas são necessárias para a movimentação das contas bancárias? De quem?
2. Como são emitidos os cheques?
3. Quem preenche os cheques?
4. Respeitam alguma norma para a assinatura dos cheques/o que levam em conta no momento de passar um cheque?
5. A quem compete a guarda dos cheques não preenchidos?
6. Verifica-se algum tipo de cuidados quanto aos cheques anulados?
7. Os cheques anulados estão devidamente arquivados, e à guarda de quem?
8. Quais os procedimentos tomados em relação aos cheques que encontram em transito à mais de 60 dias? (Obs.: Esse dia pode variar de acordo com as políticas da CM)
9. Qual é o período de validade dos cheques? Passado esse período, o cheque encontrar-se ainda em trânsito, qual o procedimento adotado?
10. Havendo o cancelamento do cheque referido no ponto anterior, contabilisticamente que procedimentos ocorreram após isso? A quem compete essa tarefa?
11. A emissão de ordens de pagamento respeita alguma norma ou regra pré-estabelecida ou algum plano? Se sim, a quem compete estabelecer essas medidas e sob que critérios?
12. Que dados contem uma ordem de pagamento?

13. Quem assina as ordens de pagamento?
14. A Secção de Contabilidade remete à Tesouraria as ordens de pagamento no período previsto, ou registamos algum atraso?
15. Os valores recebidos por correio, que tratamento lhes é dado. Caso os valores recebidos forem cheques tem algum cuidado em especial?
16. A quem compete efectuar cobrança de receitas fora da Tesouraria? Esse funcionário é designado por quem?
17. As cobranças referidas no ponto anterior, bem como os respectivos documentos de suporte são entregues no próprio dia, ou caso não seja possível, no dia útil seguinte?
18. A Tesouraria mantém permanentemente atualizadas as contas correntes referentes às instituições bancárias?
19. Caso constatarem diferenças nas reconciliações bancárias, e após averiguação dos mesmos, que procedimentos são tidos em conta?
20. A quem compete efectuar a contagem física do numerário e documentos sob a responsabilidade do Tesoureiro?
21. Em que período é efectua a contagem física do numerário e documentos sob a responsabilidade do Tesoureiro? Se for num único período, porquê?
22. Procedem a conferência do Diário de tesoureiro, quem? Quantas pessoas assinam esse diário, quem são?
23. Quem delibera a constituição dos fundos fixos? Os mesmos encontram-se evidenciados pela classificação económica da despesa?
24. Como se dá a reconstituídos dos fundos fixos?
25. Como é que os responsáveis pela posse e utilização dos fundos fixos procedem ao registo das despesas pagas?
26. A quem compete efectuar a reposição dos fundos fixos, e em que data?

## 2. Aquisição de bens e serviços

Avaliação à existência de outras formas de controlo
1. Como é que se desenvolve o processo de compra?
2. Todas as aquisições são previamente cabimentadas? A quem compete essa tarefa, e em que base?
3. Em que base a Secção de Aprovisionamento efectua as compras?
4. Quanto a entrega dos bens, que procedimentos são efectuados, tendo em consideração as que são entregues no armazém e as que são entregues directamente no serviço utilizador?

## 3. Gestão de recursos humanos

Avaliação ao cumprimento das NCI neste âmbito
1. Como é feita a admissão de funcionários pela autarquia?
2. Os funcionários encarregues do processamento das remunerações são regularmente substituídos?
3. As horas extraordinárias e suplementares são previamente autorizadas por quem tem competência para o efeito?
4. A Secção de RH controla mensalmente o número de horas extraordinárias e suplementares prestado (em referência aos limites legais), por cada funcionário?
5. A prestação de serviço com direito a ajuda de custo está dependente da prévia autorização?
6. O uso de viatura própria depende do despacho favorável do Presidente do Órgão Executivo ou de alguém com competência por ele delegada?
RH – Pessoal Administrativo

7. As horas de entrada e de saída dos funcionários são registados e submetidos a confirmação? Como é que são registados (assinatura, data, hora....)
8. A Contabilidade elabora a sua folha de salário independente daquele que é elaborado pelo RH ou baseia-se no mesmo?
9. Que tipo de verificação efetuam relativamente as transferências bancárias?
<b>RH – Pessoal Operacional</b>
10. Como é efetuado o registo de presença dos trabalhadores nas obras?
11. A elaboração da folha de salário esta sobre responsabilidade de quem, e que tipo de validação é feita?
12. A Secretária Municipal tem algum controlo sobre as Ordens de Pagamento e a folha de salários respeitantes ao pessoal operacional?
13. Até que ponto podem garantir que não há falsificação de assinaturas por parte de algum trabalhador por forma a beneficiar um outro (p.e. o faltoso)?

#### 4. Dívidas a terceiros

<b>Avaliação ao cumprimento das NCI neste âmbito</b>
1. Em relação aos fornecedores, como é que se procede ao seu controlo? A quem compete essa tarefa?
2. A tarefa designada no ponto anterior é efectuada por um funcionário que não procede ao registo contabilístico dos fornecedores ou empreiteiros?
3. Que conferencias estão sujeitas as facturas, e por quem? P.e: Fazem menção a “Recebido e Conferido”
4. A Secção de Obras providencia a informação das facturas respeitantes a empreitadas, às quais anexa os respectivos autos de medição?
5. Para as facturas com mais de uma via, que procedimentos são tidos em conta?
6. São efectuadas reconciliações das contas correntes de empréstimos bancários contraídos junto das instituições de crédito, sob cuidado de quem?
7. A tarefa mencionada no ponto anterior é efectuada por um funcionário que não procede ao seu registo contabilístico?
8. As contas correntes relativas ao “Estado e outros entes públicas” estão sujeitas a reconciliações?
9. A tarefa mencionada no ponto anterior é efectuada por funcionário que não procede ao seu registo contabilístico?

#### Tesouraria

<b>Avaliação ao cumprimento das NCI neste âmbito</b>
1. Qual o limite definido formalmente para o saldo de caixa?
2. Em que periodicidade é realizada os depósitos?
3. Existe um valor máximo para pagamento em dinheiro?
4. Quantas caixas existem na autarquia? Efetua-se contagens periódicas à caixa? Se sim, este procedimento também ocorre para as caixas existentes no Gabinete Técnico e nas outras dependências de autarquia (caso existam)?
5. O balanço ao cofre é assinado por quem?
6. Que procedimentos são tidos aquando da substituição do tesoureiro (p.e. por motivo de férias)?
7. É habitual fazerem adiantamento aos fornecedores se for necessário? Se sim, em caso de haver adiantamentos em dinheiro a fornecedores, qual o tempo que se leva para fazer a

sua regularização?
8. Sob quem recai exclusivamente a responsabilidade de efetuar os pagamentos? Em casos pontuais/extraordinários esse responsável é ajudado por um terceiro, se assim for, quem?

## Contabilidade

Avaliação ao cumprimento das NCI neste âmbito
1. Quem efetua as reconciliações bancárias, qual a periodicidade e a quem compete a sua verificação?
2. De que forma encontra-se apresentada as reconciliações bancárias?
3.

## Contas a Receber/Pagar - Contabilidade

Avaliação ao cumprimento das NCI neste âmbito
A Receber
1. Quem tem o perfil de introduzir as taxas no sist. DUC? De que forma as taxas são colocadas o DUC?
2. Procede-se a verificação de conformidades dos valores inseridos no DUC (Quem)? (a atividade tem que ser exercida exclusivamente pelo Tesoureiro)
3. O recibo é impresso em quantas vias?
4. Como é que se procede a verificação da guia de receita?
A Pagar
1. Quais são as diligências tomadas a partir do momento em que a fatura dá entrada na Secretaria Geral?
2. Havendo queda de sistema, como é que a contabilidade efetua as Ordens de Pagamento?
3. Há algum critério definido para o pagamento das dívidas?
4. Quanto aos meios de pagamentos normalmente utilizados, de que forma são efetuadas? Existe algum limite para a utilização de cheques, transferências bancárias ou de outros meios de pagamento?
5.

## Apêndice B

### QUESTIONÁRIO

Caro respondente

Este questionário tem a finalidade de identificar aspectos relacionados com o Sistema de Controlo Interno existente na Câmara Municipal – CM, no sentido de elaborar um trabalho prático de análise de dados (cariz meramente académico). Neste sentido, é imprescindível que as suas respostas sejam sinceras. A confidencialidade das suas respostas será integralmente respeitada.

#### Parte A- Características do Respondente

Função:
Área de trabalho:

#### Parte B- Questões

##### BLOCO A

Ambiente Interno	Sim	Não	NS
Os padrões de comportamento da CM refletem integridade e ética?			
A integridade e os valores éticos são comunicados por intermédio de um código de conduta formal, de ética, ou outros?			
A CM possui normas ou códigos de conduta?			
A CM dá conhecimento dessas normas aos colaboradores?			
É política da organização contratar os melhores colaboradores e treiná-los novamente, sempre que necessário?			
A organização tem os profissionais certos executando os papéis corretos para atingir seus objetivos?			
A CM está organizada de maneira formal com apropriado sistema de distribuição de tarefas e responsabilidades?			
Existe manual de procedimentos em relação à sua função?			
Você sabe quais são as suas atribuições?			
As suas atribuições estão claramente definidas?			
Se sua função não for exercida corretamente, a CM toma alguma ação corretiva?			

## BLOCO B

<b>Avaliação de Risco</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>NS</b>
A CM conhece os riscos da sua atividade/negocio?			
De que forma a CM identifica esses riscos? * (a)			
A CM usa algum mecanismo para controlar os riscos existentes? Quais?*(b)			
A CM efetua análise dos riscos existentes?			

\*Responder por escrito as questões

## BLOCO C

<b>Informação e Comunicação</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>NS</b>
A CM baseia-se nas informações produzidas interna e externamente, a fim de possibilitar um processo decisório mais eficaz?			
A pontualidade do fluxo de informações é consistente com o nível de mudança nos ambientes internos e externos?			
Os dados e as informações gerados pelos sistemas informáticos são confiáveis e fornecidos oportunamente?			
As informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e tempestivamente, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?			
Existem canais abertos para comunicações de maior relevância, que englobe todos e toda a estrutura funcional da CM?			
Existem canais de comunicação além dos habituais, e os colaboradores entendem que não haverá represália à comunicação de informações relevantes?			

## BLOCO D

<b>Monitoramento</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>NS</b>
São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e ou supervisão, dos processos operacionais, atividades e serviços desenvolvidos na CM?			
A supervisão e ou monitoramento são conduzidos tempestiva e dinamicamente para a tomada de decisão?			
A segregação das atividades atribuídas aos integrantes da instituição é monitorada de forma que seja evitado os conflitos de interesses?			
As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a CM são relatadas às pessoas com condições de tomar medidas necessárias e corretivas?			

NS – Não Sei

*Obrigado*

*Rony Cleiton Furtado*